

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

---

Н.І. ГОРДІЄНКО,  
О.В.ХАРЛАМОВА,  
М.Ю.КАРПЕНКО

# АУДИТ, МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ

## *Частина 2*



---

Харків - ХНАМГ - 2007

УДК 657.6.(075.8)  
ББК 65.053.я 73

Гриф надано  
Міністерством освіти і науки України  
(лист №14/18.2-606 від 06.03.06 р.)

**Рецензенти:**

д-р екон.наук, професор кафедри логістики Харківського національного економічного університету О.М.Тридід;

д-р екон.наук, професор кафедри бізнесу і контролінгу Харківського національного технічного університету (ХПТ) Пічугіна Т.С.

**Гордієнко Н.І., Харламова О.В. Карпенко М.Ю. Аудит, методика і організація:**

Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 2. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 294 с. (452 с.) Укр. мова.

Вивчення аудиту й організації та методики аудиту як самостійних дисциплін у вищих навчальних закладах призвело до необхідності створення цього навчального посібника.

Навчальний посібник складається з двох розділів: аудит і організація та методика аудиту. Перший розділ присвячено розкриттю сутності, предмету, меті та принципам аудиту. Висвітлюється поняття аудиторського ризику та способів оцінювання внутрішнього контролю, розкриваються поняття та джерела аудиторських доказів, тестів системи контролю. Велика увага приділяється документуванню аудиту, написанню аудиторських звітів і висновків. Другий розділ присвячено висвітленню питань, пов'язаних з організацією аудиторської діяльності в Україні та організацією і методикою аудиту фінансової звітності; необоротних активів, запасів і витрат діяльності, грошових коштів і дебіторської заборгованості; доходів і фінансових результатів; капіталу і зобов'язань; методики аудиту в комп'ютерному середовищі; облікової політики та корпоративних прав.

Матеріал викладений з урахуванням нової нормативної бази – Міжнародних стандартів аудиту (МСА), які, відповідно до рішення Аудиторської палати України, прийняті як національні стандарти аудиту.

Навчальний посібник розраховано на студентів вищих навчальних закладів III, IV рівнів акредитації, слухачів системи закладів післядипломної освіти, магістрів, аспірантів, а також бухгалтерів – практиків і аудиторів.

Відповідає за структурою та змістом вимогам галузевого стандарту Міністерства освіти і науки України для студентів що навчаються за спеціальністю „Облік і аудит”.

УДК 657.6.(075.8)  
ББК 65.053.я 73

ISBN 966-695-072-3

© Гордієнко Н.І., Харламова О.В.  
Карпенко М.Ю., ХНАМГ, 2007

## **Зміст**

### *Розділ 2. Організація і методика аудиту*

|   |     |
|---|-----|
| 2.1. Об'єкти аудиторської діяльності                            | 4   |
| 2.2. Організація аудиторської фірми                             | 10  |
| 2.3. Організація і методика аудиту фінансової звітності         | 22  |
| 2.4. Організація аудиторських послуг                            | 41  |
| 2.5. Організація внутрішнього аудиту                            | 48  |
| 2.6. Організація аудиту в комп'ютерному середовищі              | 55  |
| 2.7. Методика аудиту корпоративних прав та облікової політики   | 70  |
| 2.8. Методика аудиту основних засобів та нематеріальних активів | 95  |
| 2.9. Методика аудиту запасів та витрат діяльності               | 115 |
| 2.10. Методика аудиту грошових коштів та розрахунків            | 155 |
| 2.11. Методика аудиту доходів і фінансових результатів          | 178 |
| 2.12. Методика аудиту капіталу та зобов'язань                   | 192 |
| 2.13. Методика аудиту фінансової звітності                      | 232 |
| 2.14. Інформаційне забезпечення аудиту                          | 273 |
| 2.15. Проблеми розвитку аудиту в Україні                        | 288 |
| Список літератури   | 291 |

## 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ

### 2.1. Об'єкти аудиторської діяльності

#### Основні питання

- ☑ *Методологічне забезпечення аудиту*
- ☑ *Об'єкти аудиторської діяльності*

#### Глосарій термінів за темою

**Аудиторська діяльність** – виключно підприємницька діяльність щодо надання аудиторських послуг, яка здійснюється фізичними і юридичними особами, зареєстрованими як суб'єкти підприємницької діяльності, в порядку, встановленому законодавством.

**Аудиторські послуги** – послуги, що надаються у формі аудиторських перевірок (аудиту) і зв'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

**Операційний аудит** (аудит господарської діяльності) – перевірка будь-якої частини процедур і методів діяльності суб'єктів господарювання з метою оцінки продуктивності й ефективності.

**Погоджений аудит** (аудит на відповідність) – направлений на визначення відповідності специфічних процедур і правил, що приписані персоналу керівництвом.

**Аудит фінансової звітності** – направлений на визначення узгодженості зведеної фінансової звітності із загальноприйнятими бухгалтерськими принципами та на будь-якій іншій основі, притаманній бухгалтерії суб'єкту господарювання.

#### Методичне забезпечення аудиту

Аудиторська діяльність є особливою формою підприємництва із здійснення перевірок стану бухгалтерської звітності, документального оформлення фактів господарської діяльності, фінансових зобов'язань і вимог, проведення аналізу фінансового стану господарюючих суб'єктів, надання консультаційних послуг у сфері обліку, податкового законодавства та ін. Аудиторська діяльність визнається підприємництвом, оскільки вона здійснюється за певну винагороду, яка підлягає оподаткуванню.

**Аудиторська діяльність** – це виключно підприємницька діяльність щодо надання аудиторських послуг, яка здійснюється фізичними і юридичними особами, зареєстрованими як суб'єкти підприємницької діяльності, у порядку, встановленому законодавством.

Аудиторська діяльність включає організаційне й методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших

аудиторських послуг.

*Аудиторські послуги* можуть надаватися у формі аудиторських перевірок і зв'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

Організаційне забезпечення аудиторської діяльності здійснює Аудиторська палата України (АПУ).

*Методологічне забезпечення* аудиту являє собою нормативну базу аудиту, а саме:

- Закон України "Про аудиторську діяльність"
- Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні
- Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні
- Положення про сертифікацію аудиторів
- Програма підготовки до складання кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката серії "А" аудитора України
- Положення про сертифікацію аудиторів банків, затверджене Постановою Правління Національного банку України 09.09.2003 N 388
- Типова програма підготовки аудиторів банківських установ, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 29 квітня 2004 року №134
- Положення про постійне удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів України.
- Програми постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів України
- Положення про Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги
- Методичні рекомендації аудиторам на випадок залучення їх до процесуальних дій у якості свідків, експертів або спеціалістів
- Інструкція про порядок розгляду звернень (заяв, скарг тощо) в Аудиторську палату України
- Положення про Комісію АПУ з контролю якості
- Положення про Дисциплінарну комісію АПУ
- Положення про Комісію з сертифікації та освіти АПУ
- Положення про Комісію з стандартів та практики аудиту АПУ
- Положення про Комісію з питань зв'язків з громадськістю АПУ
- Положення про регіональні відділення АПУ
- Положення про Спостережну Раду АПУ
- Положення про Секретаріат АПУ

Проводять аудит здебільшого після завершення звітного періоду й відображення діяльності підприємства в бухгалтерському обліку й звітності. На практиці таке чітке розмежування аудиторської й бухгалтерської роботи не завжди можливе, особливо при аудиті в невеликих компаніях.

Сфера аудиторської діяльності в сучасній практиці істотно розширилася за рахунок аудиторських послуг. Головна увага приділяється підвищенню

ефективності системи управління підприємством, передусім системи внутрішнього контролю. Аудиторські фірми почали більше займатися консультаційною діяльністю.

Результатом аудиту можуть бути висновки про:

- реальність статей балансу, фінансове становище, достовірність бухгалтерського обліку, законність і доцільність господарських операцій;
- можливий стан об'єктів у майбутньому;
- прогнозні економічні показники, якісні характеристики організаційної структури управління в системі обліку й контролю, які є результатом досліджень або проектних розробок.

*Предметом аудиту* є методи і прийоми аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства.

Предмет аудиту і аудиторських послуг (супутніх робіт) як складових аудиторської діяльності має багато спільного з предметом економічного аналізу і ревізії.

Вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства з приводу ефективності використання ресурсів, зниження собівартості продукції, підвищення її якості, росту продуктивності праці, прибутку, рентабельності - є предметом аналізу.

Предмет ревізії - це ті ж процеси і явища, оцінені з точки зору законності й доцільності. Ревізія полягає в документальній перевірці господарських операцій, зіставленні фактичних матеріальних запасів і інших цінностей з показниками бухгалтерського обліку при перевірці операцій.

Разом з тим предмет аналізу, ревізії та аудиторської діяльності має істотні відмінності, головна з яких полягає в тому, що аудит виходить за межі аналізу й ревізії. Оподаткування, оцінка майна, ефективність систем управління не є предметом аналізу й ревізії.

### ***Об'єкти аудиторської діяльності***

Під *об'єктом аудиторської діяльності* розуміють взаємозв'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно і якісно.

Об'єкти аудиторської діяльності поділяють на такі основні групи:

*а) ресурси:*

- засоби праці: будівлі, обладнання та ін.;
- предмети праці: сировина, матеріали, напівфабрикати, запчастини, енергоносії; трудові ресурси; фінансові ресурси; нематеріальні активи;

*б) господарські процеси:*

- економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, технології; матеріально-технічне постачання; технічне, енергетичне й господарське обслуговування; основне й допоміжне виробництво; збут продукції, робіт і послуг; забезпечення фінансовими ресурсами;

*в) економічні результати діяльності:*

- обсяг виробництва, фондівдача, продуктивність праці, собівартість продукції, прибуток, рентабельність;

- г) *організаційні форми управління:*

- організаційна структура виробництва й апарату управління;

- д) *методи управління:*

- системи стимулювання праці та виробництва, внутрігосподарський го-спрозрахунок;

- є) *функції управління:*

- планування (у тому числі нормування), облік, контроль, економічний аналіз, ціни, регулювання, стимулювання, внутрішній аудит.

Аудит може проводитись з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит).

За законом проведення аудиту є обов'язковим для:

- підтвердження достовірності й повноти річного балансу та звітності комерційних банків, фондів, бірж, товариств, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності й виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету й не займаються підприємницькою діяльністю;

- перевірка фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

- емітентів цінних паперів;

- порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом.

За об'єктами в міжнародній практиці розрізняють три типи аудиту: операційний аудит, погоджений аудит або аудит на відповідність та аудит фінансової звітності.

*Операційний аудит* (аудит господарської діяльності) – це перевірка будь-якої частини процедур і методів діяльності суб'єктів господарювання з метою оцінки продуктивності й ефективності. Результатом такого аудиту є рекомендації з удосконалення операцій.

*Погоджений аудит* (аудит на відповідність) направлений на визначення відповідності специфічних процедур і правил, які приписані персоналу керівництвом.

*Аудит фінансової звітності* виконується для визначення того, чи узгоджена зведена фінансова звітність із загальноприйнятими бухгалтерськими принципами, а також на будь-якій іншій основі, притаманній бухгалтерії суб'єкта господарювання.

Об'єкти аудиту можуть бути різними за складом і структурою, відношенням до різних сфер діяльності, іншими характеристиками. Така широка характеристика об'єктів аудиту вимагає проведення їх класифікації. Об'єкти аудиторської діяльності правомірно розділити на такі групи:

*Складність об'єктів.* За цією ознакою можна виділити дві групи об'єктів.

Складні об'єкти: сукупні ресурси й господарські процеси, цілісні системи управління.

Прості об'єкти: ресурси, господарські процеси, системи управління, які мають по відношенню до першої групи підпорядковане значення.

Складність об'єкта - визначається розмірами підприємства, обсягами виробництва, організаційною структурою виробництва, особливостями продукції, що виробляється, та іншим. З позицій аудиту ця ознака має важливе значення, тому що складність об'єкта визначає обсяг, характер і терміни виконання робіт, методичні підходи до організації аудиту.

*Відношення об'єктів до сфери діяльності.* За цією ознакою доцільно виділяти об'єкти за основними функціями, які вони виконують на підприємстві:

- виробництво основне, допоміжне, обслуговуюче;
- матеріально-технічне постачання і збут;
- підготовка виробництва;
- управління та ін.

*Зв'язок об'єктів з часом.* Потрібно виділяти об'єкти, стан яких оцінюється в:

- минулому часі;
- теперішньому часі,
- майбутньому часі.

У минулому часі оцінюється стан достовірності бухгалтерської звітності, законності й доцільності господарських операцій, ефективності використання ресурсів. В теперішньому часі оцінюється стан об'єктів при перевірці основних засобів, запасів і витрат, грошових коштів, розрахунків та інших активів, коли робляться висновки про реальний стан обліку, планування, нормування. Оцінка майбутнього стану - результат аудиторського дослідження, пов'язаного з перспективним аналізом різних сторін діяльності підприємства.

*Характер оцінки стану підприємства.* За цією ознакою виділяються об'єкти, стан яких оцінюється на підставі:

- якісних і кількісних оцінок;
- тільки якісних оцінок;
- тільки кількісних оцінок.

До об'єктів першої групи відносяться господарські процеси на підприємстві. Об'єкти другої групи - це об'єкти, які не можуть бути оцінені кількісно, тому що така оцінка суперечить їх внутрішньому змісту. До таких об'єктів відносяться: організаційні форми, методи і функції управління. До третьої групи відносяться об'єкти, які не можуть мати в практиці інших оцінок, окрім кількісних. Це ресурси і економічні результати діяльності підприємств.

*Термін знаходження об'єктів в полі зору аудиту.* Можна виділити такі групи об'єктів:

- об'єкти, які постійно знаходяться в полі аудиторського впливу;
- об'єкти, по яких виконується періодична аудиторська оцінка;



- об'єкти, по яких виконуються разові аудиторські оцінки.

До об'єктів першої групи відносяться господарські процеси, деякі функції управління. Аудиторський вплив виражається в постійному консультуванні підприємства аудиторською фірмою. До об'єктів періодичної аудиторської оцінки відносяться ресурси, економічні результати діяльності. Підтвердження достовірності бухгалтерської звітності, аналіз фінансового стану, оцінка вартості майна - ці напрямки аудиторської діяльності не постійні для підприємства. До об'єктів, які вимагають разової оцінки, відносяться: організаційні форми, методи, функції управління.

*Відношення об'єктів до різних видів аудиту.* За цією ознакою слід виділяти об'єкти внутрішнього й зовнішнього аудиту. При цьому треба визнати, що між об'єктами внутрішнього й зовнішнього аудиту немає істотної різниці. Слід пам'ятати, що в межах внутрішнього аудиту знаходяться абсолютно всі види об'єктів, наведені в класифікації за цією ознакою. При особливих обставинах вони можуть бути об'єктами зовнішнього аудиту.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Як визначає аудиторську діяльність чинне законодавство України?
2. Кім здійснюється організаційне забезпечення аудиту?
3. Що входить до методологічного забезпечення аудиту й хто його робляє?
4. У яких формах можуть надаватися аудиторські послуги?
5. Що розуміють під об'єктом аудиторської діяльності?
6. Назвіть основні групи об'єктів аудиту?
7. Як класифікують об'єкти аудиту за складністю?
8. Як класифікують об'єкти аудиту за відношенням до сфери діяльності?
9. Як класифікують об'єкти аудиту за їх зв'язком з часом?
10. Як класифікують об'єкти аудиту за характером оцінки?
11. Як класифікують об'єкти аудиту за терміном знаходження в полі зору аудиту?
12. Як класифікують об'єкти аудиту за відношенням до різних видів аудиту?

## 2.2. Організація аудиторської фірми

Основні питання

- ☑ *Аудиторська фірма*
- ☑ *Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності*
- ☑ *Сертифікація аудиторів України*
- ☑ *Удосконалення професійних знань аудиторів України*
- ☑ *Права, обов'язки й відповідальність аудиторів та аудиторських фірм*

### Глосарій термінів за темою

**Аудиторська фірма** – це організація, яка включена до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

**Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності** - офіційний реєстр аудиторських фірм і аудиторів - суб'єктів підприємницької діяльності з видачею відповідного свідоцтва, які зареєстрували свою аудиторську діяльність в органах державної влади згідно з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність».

**Сертифікат** – офіційний документ, який засвідчує право фізичної особи на здійснення аудиту підприємств та господарських товариств (серія "А"), банків (серія "Б") на території України.

### *Аудиторська фірма*

Аудиторські фірми залежно від участі в них аудиторів різних країн можна поділити на національні, в яких працюють тільки аудитори України і міжнародні спільні підприємства, в яких беруть участь аудитори різних країн (наприклад, аудиторська фірма "Ернст енд Янг Україна"). Діяльність незалежних аудиторських фірм державному управлінню не підлягає.

За законом аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Для здійснення аудиту в аудиторській фірмі повинен бути мінімум один аудитор, який має кваліфікаційний сертифікат. Останній видається на 5 років особам, які мають стаж роботи аудитором, бухгалтером, економістом, юристом не менше 3 років і склали кваліфікаційний іспит. Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Питання, пов'язані з підготовкою, роботою й професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України і Спілка аудиторів України.

Аудиторська палата України здійснює сертифікацію фахівців, які займаються аудиторською діяльністю, затверджує норми аудиторської діяльності, веде реєстр аудиторів і аудиторських фірм. Вона функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. Члени палати працюють

на суспільних засадах.

### ***Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності***

Аудитори й аудиторські фірми мають бути зареєстровані в Аудиторській палаті України. Реєстрація аудиторів і аудиторських фірм здійснюється шляхом включення їх до загальнодержавного реєстру аудиторських фірм і аудиторів - суб'єктів підприємницької діяльності. Підтвердженням включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності є свідоцтво, яке має встановлену АПУ форму й дійсне протягом 5 років.

Реєстр аудиторських фірм і аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги, - це офіційний загальнодержавний реєстр аудиторських фірм і аудиторів - суб'єктів підприємницької діяльності, які зареєстрували свою аудиторську діяльність згідно з вимогами Закону України "Про аудиторську діяльність".

Ведення Реєстру за Законом України "Про аудиторську діяльність" покладено на Аудиторську палату України.

Про суб'єктів аудиторської діяльності до Реєстру вносяться такі дані:

- назва аудиторської фірми (ПІБ для аудитора - суб'єкта підприємницької діяльності);
- ідентифікаційний код/номер суб'єкта аудиторської діяльності;
- дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або Свідоцтва);
- адреси фактичного місця розташування, номери контактних телефонів, факсу, електронної пошти;
- організаційно-правова форма;
- форма власності;
- інформація про державну реєстрацію;
- інформація про засновників (для аудиторів - ПІБ, серія, номери сертифікатів та дата їх отримання, ідентифікаційний номер, адреси; для юридичних осіб - назва, ідентифікаційний код, частка в статутному капіталі);
- посада та ПІБ керівника аудиторської фірми, серія, номер та дата видачі сертифіката;
- кількість працівників, у тому числі перелік сертифікованих аудиторів з зазначенням серії та номерів сертифікатів;
- наявність і місце розташування філій або представництв чи відділень, дочірніх підприємств, кількість працюючих у них сертифікованих аудиторів із зазначенням серії та номерів їх сертифікатів.

Реєстр ведеться в розрізі кожного легалізованого суб'єкта аудиторської діяльності з деталізацією за адміністративно-територіальними одиницями України (Автономна Республіка Крим, області, міста Київ та Севастополь).

До Реєстру включаються суб'єкти аудиторської діяльності:

1. Аудиторські фірми, які зареєстрували свою діяльність згідно з чинним законодавством України й відповідають вимогам Закону України "Про аудиторську діяльність", а саме:

- юридична особа пройшла державну реєстрацію як аудиторська фірма;

- установчими документами аудиторської фірми передбачено виключно аудиторську діяльність;

- загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не перевищує 30 відсотків;

- директором аудиторської фірми є сертифікований аудитор.

2. Аудитори, зареєстровані відповідно до чинного законодавства як фізичні особи - підприємці й мають чинний сертифікат аудитора.

Витрати на ведення Реєстру та його легалізацію компенсуються за рахунок суб'єктів аудиторської діяльності, що подають документи на внесення їх до Реєстру, в розмірах, які визначає Аудиторська палата України.

Секретаріат АПУ в 10-денний термін з дати отримання відповідних документів перевіряє їх на відповідність вимогам законодавства України, готує проект рішення АПУ з цього питання і подає на затвердження АПУ.

Свідоцтво про внесення в Реєстр видається терміном на п'ять років. Свідоцтво підписує Голова Спостережної ради АПУ і Завідувач Секретаріату АПУ. Підписи засвідчуються печаткою АПУ.

Включені до Реєстру суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані:

- дотримуватися вимог чинного законодавства України, рішень АПУ, стандартів аудиту та етики, прийнятих у якості Національних стандартів аудиту;

- не пізніше 15 березня поточного року подавати до Регіонального відділення АПУ та/або безпосередньо до АПУ Звіт аудиторської фірми/аудитора про виконані роботи/надані послуги за минулий рік (форма N 1-аудит);

- у випадку зміни даних необхідно в 10-денний термін подати до АПУ реєстраційну картку із зазначенням внесених змін та документи, що підтверджують відповідні зміни.

Підставами для прийняття АПУ рішення про відмову щодо включення заявника до Реєстру є:

- а) невідповідність поданих документів, що додаються до заяви, вимогам законодавства України;

- б) недостовірність інформації в документах, поданих заявником для включення до Реєстру;

- в) надання документів, передбачених цим Положенням, не в повному обсязі.

Для продовження дії Свідоцтва заявник не пізніше одного місяця до закінчення терміну чинності Свідоцтва подає до АПУ відповідні документи.

У разі неподання суб'єктом аудиторської діяльності заяви та необхідних документів на продовження строку дії Свідоцтва суб'єкт аудиторської діяльності виключається з Реєстру з анулюванням Свідоцтва.

Підставами для прийняття АПУ рішення про виключення суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру є:

- а) заява суб'єкта аудиторської діяльності;

б) невідповідність правового статусу юридичної особи вимогам статті 6 Закону України "Про аудиторську діяльність";

в) закінчення терміну чинності сертифіката аудитора фізичної особи - підприємця;

г) порушення суб'єктом аудиторської діяльності вимог Закону України "Про аудиторську діяльність", Стандартів аудиту та етики, прийнятих у якості Національних стандартів аудиту;

д) неподання суб'єктом аудиторської діяльності необхідних документів на продовження терміну дії Свідоцтва про внесення в Реєстр.

Виключення суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру з анулюванням Свідоцтва здійснюється на підставі рішення АПУ.

Регулювання зовнішнього аудиту в банківській сфері здійснює, окрім АПУ, Національний банк України.

За Законом України „Про банки й банківську діяльність” від 07.12.2000р. зі змінами й доповненнями, фінансова звітність банків має щорічно підтверджуватися аудитором, який має сертифікат НБУ на аудиторську перевірку банківських установ.

Згідно з Постановою правління НБУ від 09.09.2003р. № 387 створено Комітет з питань сертифікації аудиторів банків, який забезпечує сертифікацію осіб, що мають намір здійснювати аудит фінансової звітності банків та контролює виконання аудиторами правил сертифікації й законодавства України щодо перевірки та підтвердження фінансової звітності банків, яка подається НБУ й підлягає публікації в газеті „голос України”. Комітет до 20 січня та до 20 липня поточного року подає звіт Правлінню НБУ про свою діяльність.

До складу Комітету входить 9 осіб, з них п'ять представників НБУ, три представника від АПУ і один представник від Державної комісії з регулювання ринку фінансових послуг.

Відповідно до Закону України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” від 12 липня 2001р. зі змінами від 06.02.2003р. був створений новий орган - Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, що отримав певні права з регулювання аудиторської діяльності.

Відповідно до вимог Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України від 4 квітня 2003р № 292 Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг затвердила Порядок ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудит фінансових установ. До реєстру можуть бути віднесені аудитори, які мають кваліфікаційний сертифікат аудитора на право заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудиторські перевірки фінансових установ можуть проводити аудитори, які:

- мають відповідний сертифікат;
- не мають взаємовідносин щодо права власності з фінансовою установою, яка перевіряється, не мають заборгованості перед цією установою або інших конфліктів інтересів;

- внесені до відповідних реєстрів, що ведуться відповідними державними органами, які здійснюють регулювання діяльності фінансових установ та ринків фінансових послуг.

Таким чином в Україні передбачені три реєстри аудиторів, які ведуть:

АПУ - для усіх хто має сертифікат аудитора, крім такого, що надає право аудиту банків;

НБУ - для аудиторів банків;

Держфінпослуг - для аудиторів, які здійснюють послуги на ринку фінансових послуг.

### ***Сертифікація аудиторів України***

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснюється АПУ та її регіональними відділеннями на основі Положення про сертифікацію аудиторів. Право на отримання сертифікату мають фізичні особи, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту і досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, бухгалтера, ревізора, економіста, юриста, фінансиста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення іспиту. Термін чинності сертифікату не може перевищувати 5 років.

Сертифікат - це офіційний документ, який засвідчує право фізичної особи на здійснення аудиту підприємств та господарських товариств (серія "А"), банків (серія "Б") на території України. Бланк сертифікату є бланком строгої звітності, із зазначенням номера та серії.

Для отримання сертифікату претендент подає до АПУ в одному примірнику або до регіонального відділення АПУ у двох примірниках такі документи:

- клопотання;
- копію диплому, засвідчену у встановленому порядку;
- виписку з трудової книжки, засвідчену у встановленому порядку;
- документ про оплату.

Матеріальні витрати на сертифікацію покриваються за рахунок осіб, які претендують на отримання сертифікату. Розмір плати на сертифікацію визначається рішенням АПУ.

Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення кваліфікаційного іспиту.

Проведення іспиту щодо визначення рівня знань з питань аудиту покладається на постійно діючу Комісію з сертифікації. Голова кваліфікаційної комісії обирається з числа членів комісії. Відповідні комісії створюються в кожному Регіональному відділенні АПУ.

Обсяг знань, якими має володіти кандидат, встановлюється АПУ і складається з аудиту й суміжних з аудитом галузей знань.

Завдання для проведення іспиту повинні включати:

- тести у вигляді питань, що дають змогу вибрати правильну відповідь з чотирьох тверджень;

- завдання з вирішення ситуаційних аудиторських проблем.

Правила поведінки кандидатів на іспиті затверджує Аудиторська палата України.

Іспити проводять у два етапи:

Перший - письмове тестування (або тестування на ПЕОМ) за переліком запитань, затверджених АПУ (може проводитися АПУ або РВ АПУ);

Другий - письмове розв'язання ситуаційного завдання. До другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менше 70% правильних відповідей за результатами тестування (може проводитись тільки АПУ).

Кваліфікаційний іспит проводиться щокварталу в день, який визначає АПУ.

Особи, які не склали іспиту, мають право повторно скласти його не раніше, як через рік після прийняття рішення АПУ.

Аудитори, строки дії сертифікатів яких закінчується, не раніше 3-х і не пізніше 1-го місяця повинні подати до Секретаріату АПУ чи регіонального відділення відповідні документи з метою продовження строку дії сертифікату.

Секретаріат АПУ перевіряє подані документи на предмет їх відповідності вимогам Положення «Про сертифікацію...» і передає кваліфікаційним комісіям АПУ для розгляду й прийняття рішення.

Аудитори, які, отримавши сертифікат, не працювали аудитором чи працювали менше 2-х років, або не подали документи на продовження терміну дії сертифікату у встановлений строк, для отримання сертифікату на наступний період, складають іспити.

За підсумками розгляду документів на продовження дії сертифікатів комісії АПУ складають протоколи по кожній групі аудиторів і подають їх на затвердження АПУ. Видачу сертифікатів, строк дії яких продовжено, здійснює Секретаріат АПУ після затвердження протоколів Аудиторською палатою України.

Якщо в подовженні дії сертифікату відмовлено, то це фіксується в протоколі АПУ, а Секретаріат АПУ письмово повідомляє особі, яка подавала клопотання.

За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані стягнення у вигляді зупинення дії на строк до одного року або анулювання сертифікату. Зупинення чинності сертифікату на термін до одного року означає заборону на проведення аудиту та надання аудиторських послуг на визначений рішенням термін.

Припинення чинності сертифікату здійснюється на підставі рішення АПУ у випадках встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок або систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм і стандартів аудиту. Анулювання сертифікату здійснюється шляхом відкликання сертифікату та заборони на проведення аудиторської діяльності на території України протягом п'яти років.

Підставою для анулювання сертифікату є:

- систематичне й грубе порушення чинного законодавства України, нормативів аудиту;
- невиконання вимог АПУ з усунення порушень, на підставі яких було зроблено попередження або зупинено дію сертифікату строком до одного року;
- рішення суду, яким заборонена діяльність аудитора;
- встановлення фактів використання недостовірної інформації в документах, що подавалися для видачі сертифікату;
- ініціатива аудитора (особисте повернення сертифікату та ін.).

Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний в 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення АПУ й з моменту публікації в пресі повернути до Секретаріату АПУ. Рішення щодо припинення чинності сертифікату можуть бути оскаржені в суді.

АПУ передбачила умови визнання сертифікатів, наданих професійними організаціями інших країн. Сертифіковані бухгалтери СРА і АСА для одержання сертифікатів аудитора України складають іспит за спеціальною програмою з питань національних особливостей економіки України та правових основ підприємницької діяльності в Україні за програмою затвердженою АПУ.

### ***Удосконалення професійних знань аудиторів України***

Рішенням Аудиторської палати України від 19 листопада 2002 р. затверджено «Положення про сертифікацію аудиторів...», яким встановлені єдині умови та порядок сертифікації, організації безперервного вдосконалення професійних знань аудиторів України, подовження та припинення терміну чинності сертифікатів.

У пункті 9 цього Положення вирішується питання про порядок продовження терміну чинності сертифікатів. Відповідно до підпункту 9.4 щорічне удосконалення професійних знань за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України, дає можливість таким аудиторам продовжити термін сертифіката за результатами співбесіди в Комісії з сертифікації.

Метою постійного удосконалення професійних знань аудиторів є забезпечення високої якості аудиту та супутніх йому послуг.

Сертифіковані аудитори України з метою виконання умов продовження терміну чинності сертифіката щорічно удосконалюють свої професійні знання за сорокагодинними програмами, затвердженими Аудиторською палатою України.

Постійне удосконалення професійних знань аудиторів відповідно до цього Положення є однією з умов продовження терміну чинності сертифіката аудитора.

Секретаріат Аудиторської палати України веде облік (реєстр) аудиторів, які пройшли удосконалення професійних знань.

Удосконалення професійних знань аудиторів здійснюється в Центрах, з якими Аудиторська палата України уклала угоди.



Викладацький склад для постійного удосконалення професійних знань аудиторів формується з осіб, які включені до затвердженого Аудиторською палатою України переліку викладачів і практикуючих аудиторів, які мають визнану АПУ підготовку для викладацької діяльності.

Групи для здійснення постійного удосконалення професійних знань аудиторів формуються з сертифікованих аудиторів у кількості не більше 30 осіб кожна.

На регіональному рівні (за винятком м. Києва і Київської області) може бути не більше одного Центру, який має намір здійснювати постійне удосконалення професійних знань аудиторів. Рішення про укладання угоди з Центром приймає Аудиторська палата України на тендерній основі. При цьому переваги надаються навчальним закладам з вищим рейтингом акредитації або тому Центру, який рекомендується аудиторською професійною спільнотою (АПУ або САУ).

Програми постійного удосконалення професійних знань аудиторів розробляються Центрами або окремими членами АПУ і затверджуються Аудиторською палатою України. Програми містять питання з аудиту, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, системи оподаткування, правового забезпечення підприємницької діяльності, управлінського обліку, аналізу фінансової звітності, математичних методів і фінансового менеджменту в бізнесі.

Програми за своїм обсягом розраховані не менш ніж на 40 академічних годин і мають вміщувати лекційні, семінарські, практичні заняття та тестування.

Для проходження удосконалення професійних знань аудитори подають до Центру відповідні документи, які реєструються в спеціальному журналі.

Після закінчення занять слухачі проходять тестування для оцінки їхніх знань.

Тестування проводиться Центрами за участю членів Аудиторської палати України або членів регіональних відділень Аудиторської палати України, які забезпечують його об'єктивність. Слухачі, які правильно відповіли не менш ніж на 60 відсотків тестів, вважаються такими, що здійснили удосконалення професійних знань у поточному році.

У загальний обсяг удосконалення професійних знань аудиторів у межах 40 годин Аудиторською палатою України можуть бути зараховані такі види науково-методичної та викладацької роботи:

а) публікації у вигляді монографій, підручників чи навчальних посібників з бухгалтерського обліку, контролю, аудиту, економічного аналізу, господарського права (зараховується авторам, співавторам у рік видання);

б) розробка програм постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів у разі їхнього затвердження АПУ, викладання в обсязі не менше 20 часів на рік у Центрах, з якими Аудиторською палатою України укладені угоди для здійснення постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів, згідно з програмами, затвердженими Аудиторською палатою України;

в) виступи у фахових засобах масової інформації з питань бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу та аудиту загальним обсягом не менше 0,5 авторського аркуша на рік;

г) публікації методичних матеріалів (рекомендацій, методик та ін.) з питань теорії і практики обліку, контролю, аналізу та аудиту в обсязі не менше 0,5 авторського аркуша на рік, схвалених Аудиторською палатою України;

д) розробка нормативних і методичних документів з обліку та аудиту;

е) публікації в збірниках матеріалів науково-практичних конференцій, які проводяться Аудиторською палатою України, Спілкою аудиторів України та її територіальними відділеннями.

Вказані документи аудитори подають в Аудиторську палату України для їх розгляду і прийняття рішення про видачу свідоцтва про здійснення удосконалення професійних знань у поточному році.

Свідоцтво про постійне удосконалення професійних знань аудиторів є офіційним документом і видається Аудиторською палатою України на підставі поданих Центром документів про успішне тестування аудиторів.

Реєстрацію виданих свідоцтв про щорічне удосконалення професійних знань аудиторів веде Секретаріат Аудиторської палати України.

Аудитори здійснюють постійне удосконалення професійних знань, починаючи з року, наступного за роком отримання сертифіката.

Рішенням АПУ від 30.11.2000р., протокол №96 зі змінами від 26.12.2001р. протокол № 105 створено Контрольно-реєстраційну комісію АПУ з метою підвищення якості аудиту в Україні та контролю за дотриманням суб'єктами аудиту в Україні вимог чинного законодавства, Закону України «Про аудиторську діяльність», вимог та положень Національних нормативів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів, постанов АПУ.

До 2003 року сертифікація аудиторів для банківської сфери здійснювалася АПУ. В 2002р. до Закону України «Про Національний банк України» від 20.05.99 №679 у редакції від 03.02.04. №1416, були внесені зміни, згідно з якими НБУ здійснює сертифікацію аудиторів, які проводять перевірку банків, тимчасових адміністраторів і ліквідаторів банку.

Положення про сертифікацію аудиторів банків затверджене постановою Правління НБУ від 29.09.2003р. №388 і регламентує порядок і умови надання Комітетом з питань сертифікації аудиторів банків сертифіката особам, які проводять аудит банків і визначає умови, за яких Комітет може відмовити в продовженні сертифікату й застосувати до них відповідні заходи впливу.

Сертифікат реєструється в книзі Реєстрації сертифікатів на право здійснення аудиту банків, його дані заносять у комп'ютерну базу даних і публікуються в журналі „Вісник Національного банку України”.

Термін чинності сертифікату - три роки. Комітет має право продовжити термін чинності сертифікату аудитора не більше ніж на три роки. Основними умовами продовження чинності сертифікату є діяльність щороку протягом терміну чинності сертифіката й закінчення курсів підвищення кваліфікації протягом року до дня звертання в Комітет.

## ***Права, обов'язки й відповідальність аудиторів та аудиторських фірм***

Аудитор має право вести аудиторську діяльність індивідуально або створити аудиторську фірму з дотриманням вимог закону та інших нормативно-правових актів. Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами діяльності, крім аудиторської. Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини (Ст. 5 Закону "Про аудиторську діяльність").

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу відповідальність згідно із законами України. Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) передбачається умовами договору й не може перевищувати збитків, завданих замовнику в результаті невиконання або неналежного виконання аудиту, інших аудиторських послуг, зокрема, недостовірності аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки. Усі спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) і замовником вирішуються згідно із законодавством України.

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора АПУ можуть бути застосовані стягнення у вигляді:

- попередження, яку оформлюється рішенням АПУ із письмовим повідомленням аудитора.
- призупинення чинності сертифікату аудитора на строк до одного року.
- анулювання сертифікату шляхом його відкликання і заборона на проведення аудиторської діяльності на 5 років.

Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність, а не за саму звітність і не повинен відповідати за виявлення абсолютно усіх фактів помилок і шахрайства.

Згідно з діючим в Україні законодавством аудитори несуть відповідальність за навмисне приховування фактів з корисливою метою та видачу позитивного висновку, що спричинило завдання збитків. У цьому випадку настає кримінальна відповідальність, якщо буде доведено наявність злочину з юридичної точки зору. Кримінальна відповідальність може бути реалізована шляхом застосування громадської догани, накладання штрафів, конфіскації майна, виправних робіт, позбавлення волі та ін.

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитори несуть відповідальність перед:

- аудиторською фірмою, працівником якої є аудитор;
- Аудиторською палатою України, як органом, який видав дозвіл на здійснення аудиторської діяльності;
- клієнтами і замовниками;
- третіми особами.

Неналежне виконання зобов'язань аудиторами проявляється у випадках неправильного використання нормативно-правової бази аудиту й обліку, по-

рушення вимог Міжнародних стандартів аудиту, розголошення комерційної таємниці або використання із власною метою інформації, отриманої при проведенні аудиторської перевірки, недотримання методологічних принципів аудиту, втрат та псування документів замовників (клієнтів), заподіяння (на вмисно чи ненавмисно) шкоди замовнику (клієнту) та в інших випадках.

Перед аудиторською фірмою, працівником якої є аудитор, він несе відповідальність за нормами трудового права. До основних заходів, що є наслідками настання дисциплінарної відповідальності, відносяться догана, попередження про можливість звільнення, звільнення з посади, звільнення з аудиторської фірми, обмежене відшкодування завданих фактичних збитків.

Перед Аудиторською палатою аудитор несе професійну відповідальність, яка може наставати у вигляді попередження, припинення дії сертифікату, його анулювання, виключення з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

Перед клієнтами й третіми особами аудитор несе відповідальність у рамках цивільного законодавства. Цивільна відповідальність аудиторів (аудиторських фірм) настає тільки за рішенням господарського суду. Наслідками настання цивільної відповідальності можуть бути договірні санкції, штрафи, пені, покриття або відшкодування заподіяної шкоди і збитків, виплата неустойки.

### ***Організація праці в аудиторській фірмі***

При аудиті використовуються колективна і індивідуальна форми оплати праці.

Зміст *індивідуальної форми* організації праці аудитора полягає в тому, що програма і завдання аудиту, оформлення робочих документів та нарахування заробітної плати здійснюється кожному аудитору персонально.

*Колективна форма* організації праці передбачає формування завдання на аудит на колектив перевіряючих на чолі з аудитором (керівником бригади). Наррахування заробітної плати здійснюється за кінцевими результатами роботи і в подальшому розподіляється між членами колективу. Кожний член бригади перевіряє певний розділ загального плану аудиту.

Функції укладання договору на аудит, розрахунки із замовником, відповідальність за виконану роботу несе директор Аудиторської фірми. Управління перевіркою покладається на керівника бригади.

*Форми оплати праці аудиторів* поділяються наступним чином:

- акордна (встановлюється у фіксованому розмірі, як відсоток від суми балансу, обігу, продаж та ін.);
- погодинна (встановлюється як добуток погодинної ставки аудитора і трудомісткості робіт);
- відрядна (встановлюється, виходячи з кількості конкретних операцій аудитора згідно з розцінками);

- за результатами (встановлюється як відсоток від суми грошових коштів, що аудитор “заощадив” для підприємства - клієнта шляхом уникнення штрафних санкцій, оптимізації та мінімізації оподаткування та ін.);
- комбінована.

Як правило, розрахунки з працівниками бухгалтерії, юристами, іншим обслуговуючим персоналом проводяться за індивідуальною погодинно-преміальною системою оплати праці, а з аудиторами, асистентами - за колективною відрядно-преміальною системою оплати праці.

На директора аудиторської фірми покладено обов’язки з управління діяльністю, адміністративно-господарські та організаційно-економічні функції. Оплата праці директора може встановлюватися як за погодинно-преміальною, так і відрядно-преміальною системою.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Який порядок реєстрації суб’єктів аудиторської діяльності в АПУ?
2. Які документи слід подавати в АПУ для внесення в Реєстр суб’єктів аудиторської діяльності?
3. Чому необхідно підвищувати кваліфікацію аудиторів ?
4. Які права мають аудитори?
5. Який порядок організації постійного обов’язкового удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів ?
6. Який порядок продовження дії сертифікату?
7. Які форми і системи оплати праці застосовуються у діяльності аудиторських фірм?
8. Які стягнення можуть бути застосовані до аудиторів за неналежне виконання професійних обов’язків?
9. Чи несе відповідальність аудитор за фінансову звітність, яку він перевіряв?
10. Які види відповідальності несе аудитор?
11. У чому може проявлятися неналежне виконання професійних обов’язків аудиторів?
12. Перед ким несе відповідальність аудитор за неналежне виконання професійних обов’язків?
13. Які види наукової та викладацької роботи можуть бути зараховані у загальний обсяг удосконалення професійних знань аудиторів?
14. Ким затверджується сертифікація аудиторів для банківської сфери?

## 2.3. Організація і методика аудиту фінансової звітності

### Основні питання

- ☑ *Аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності*
- ☑ *Ознайомлення з організацією та стану бухгалтерського обліку*
- ☑ *Перевірка правильності складання фінансової звітності*
- ☑ *Методика перевірки розділів обліку і робіт*

### Глосарій термінів за темою

**Аудит фінансової звітності** – перевірка достовірності здійснення господарських операцій та повноти відображення їх у фінансовій звітності з метою надання зовнішнім користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансово-економічний стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

**Зовнішня нормативна база** — відповідні закони, положення, методичні матеріали з обліку й звітності, оподатковування й аудиторські правила (стандарти).

**Внутрішня нормативна база** — це облікова політика суб'єкта, різні методичні й інструкційні матеріали з організації обліку на конкретному підприємстві. Вони підлягають аналізу й зіставленню з діючою методологією.

**Предметний обсяг проведення перевірок** включає установчі та інші загальні документи підприємства, у тому числі облікову політику, документи по всіх рахунках і розділах бухгалтерського обліку і звітність.

### *Аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності*

Аудит фінансової звітності проводиться відповідно до Положення про надання регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами – емітентами облігацій, затвердженого рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.01.2000р. №3 і затвердженого в Міністерстві юстиції України 03.02.2000р. за № 63/4284, відповідно до ст.24 Закону України “Про цінні папери та фондову біржу” від 18.06.1991р. №1201-ХП, Законів України “Про господарські товариства” №1576 від 19.01.1991р., Про аудиторську діяльність” №3125 від 22.04.1993р. з змінами від 20.02.1996р., Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку №5 від 25.01.2001р., Вимог до аудиторського висновку, який подається до Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку при реєстрації інформації та випуску цінних паперів, а також при поданні регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами – емітентами облігацій (крім комерційних банків), затвердженими рішенням комісії з цінних паперів та фондового ринку від 25.01.2001р. №5 в редакції Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку від 17.11.2004р. № 484, Міжнародних стандартів аудиту.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту N800 "Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення" аудитор дає висновки щодо окремих компонентів фінансових звітів, а саме:

1. Висловлення думки щодо розкриття інформації за видами активів відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

2. Висловлення думки щодо розкриття інформації про зобов'язання відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

3. Висловлення думки щодо розкриття інформації про власний капітал відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

4. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту N 700 "Аудиторський висновок про фінансову звітність" аудитор подає висновок про фінансові звіти у цілому.

Для висловлення думки аудитора слід описати, яку концептуальну основу фінансової звітності використано для підготовки фінансових звітів (із зазначенням країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку), і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно у всіх суттєвих аспектах) інформацію згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності та відповідають вимогам законодавства.

Аудитор на власний розсуд може доповнити висновок іншими розділами, які на його думку є суттєвими для оцінки діяльності та підтвердження звітності акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків), а саме:

- оцінка стану впровадження принципів корпоративного управління.
- аналіз показників фінансового стану акціонерного товариства та підприємства - емітента облігацій (крім банків).

На підставі отриманих облікових даних аудитор може здійснити аналіз показників фінансового стану акціонерного товариства й підприємства - емітента облігацій (крім банків), а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (чи незалежності або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом. Аудитор у разі потреби може розрахувати інші показники.

При реєстрації підприємством випуску цінних паперів до документів, які подаються на реєстрацію, додається довідка про фінансовий стан, яка складається аудитором на підставі отриманих облікових даних. При цьому аудитор повинен здійснити аналіз показників фінансового стану акціонерного товариства й підприємства - емітента облігацій (крім банків), а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіціє-

нта фінансової стійкості (або незалежності, або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом та відобразити ці показники в довідці про фінансовий стан.

Метою аудиту бухгалтерського обліку і фінансової звітності є:

- встановлення достовірності документально підтвердженої реєстрації здійснення всіх господарських операцій і відповідного відображення їх у фінансовій звітності, з метою надання зовнішнім користувачам повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансово-економічний стан підприємства;

- оцінка правильності організації бухгалтерського обліку;
- додержання методології обліку;
- виявлення перекручень обліку й звітності.

Перевірку бухгалтерського обліку й фінансової звітності на підприємствах рекомендується проводити в такому порядку:

- ознайомлення з організацією та станом бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності складання фінансової звітності, що включає нормативну базу для проведення аудиту; предметну область проведення перевірок; методику перевірки розділів обліку і робіт, що підлягають аудиту.

### ***Ознайомлення з організацією і станом бухгалтерського обліку***

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Перевірка бухгалтерського обліку повинна підтвердити (повністю, частково або не підтвердити) повноту й достовірність інформації, відображеної в регістрах бухгалтерського обліку і фінансовій звітності.

Аудитору відомо, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства і установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства і установчих документів. Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку повинна закріплюватися статутом (положенням) підприємства.

Таким чином, відповідальність за стан бухгалтерського обліку несуть керівник і головний бухгалтер підприємства. Тільки в одному випадку при ліквідації підприємства відповідальність за ведення бухгалтерського обліку господарських операцій (включаючи оцінку майна і зобов'язань та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності) покладено на ліквідаційну комісію. Склад її утворюється відповідно до законодавства з обов'язковим



включенням бухгалтерів і призначенням головою заступника керівника ліквідованого підприємства.

Згідно із статтею 4 Закону №996 бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтується на таких принципах:

*обачність* — застосування "в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

*повне висвітлення* — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

*автономність* — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

*послідовність* — постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована й розкрита у фінансовій звітності;

*безперервність* — оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

*нарахування та відповідність доходів і витрат* — для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

*превалювання сутності над формою* — операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми;

*історична (фактична) собівартість* — пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

*єдиний грошовий вимірник* — вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

*періодичність* — можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

При здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації і узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій,

визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Підприємство може самостійно обирати одну з чотирьох форм ведення бухгалтерського обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку й складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

При проведенні перевірки аудитору треба звертати увагу на такі моменти:

- у разі, якщо ведення бухгалтерського обліку доручено спеціалісту з бухгалтерського обліку, він обов'язково повинен бути зареєстрований як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- Законом №996 не передбачено залучення нештатних працівників до виконання бухгалтерських робіт за трудовими угодами без зарахування до штату підприємства;
- власник (керівник) підприємства повинен особисто вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність з додержанням всіх встановлених правил і не доручати виконання цієї роботи іншим особам. При цьому власник (керівник) несе відповідальність за ведення бухгалтерського обліку і як бухгалтер.

### ***Перевірка правильності складання фінансової звітності***

Перевірка правильності складання фінансової звітності включає:

- нормативну базу для проведення аудиту;
- предметну область проведення перевірок;
- методику перевірки розділів обліку і робіт, які підлягають аудиту.

Нормативна база, що використовується для організації перевірок, підрозділяється на *зовнішню і внутрішню*.

*Зовнішня* нормативна база — відповідні закони, положення, методичні матеріали з обліку і звітності, оподаткування і аудиторські правила (стан-

дарті). Вони необхідні аудитору, щоб виявити відповідність ведення обліку й звітності, проведення аналізу, складання висновку. При наявності в аудитора чи в аудиторській фірмі сучасних персональних ЕОМ (ПЭВМ) можна використовувати різні інформаційно-довідкові системи: "Податки і бухгалтерський облік", "Консультант", „Ліга” та ін., що значно полегшують роботу аудитора, прискорюють процес проведення перевірок, підвищують їхню якість. За умов ручної праці можна застосовувати допоміжні таблиці, довідники.

*Внутрішня* нормативна база — це облікова політика суб'єкта, різні методичні й інструкційні матеріали з організації обліку на конкретному підприємстві. Вони підлягають аналізу і зіставленню з діючою методологією.

*Предметний обсяг проведення перевірок* включає установчі та інші загальні документи підприємства, в тому числі облікову політику, документи по всіх рахунках і розділах бухгалтерського обліку і звітність.

Вивчаючи установчі та інші загальні документи замовника, можна одержати уявлення про підприємство, його діяльність, особливості технології та організації виробництва. Аналіз облікової політики дозволяє виявити загальні відомості про організацію обліку в методичному, технічному й організаційному аспектах, провести експрес-аналіз ведення бухгалтерського обліку в клієнта.

Центральне місце у проведенні перевірок займає аудит обліку по всіх розділах і рахунках і фінансової звітності. У літературі, присвяченій аудиту, питання декомпозиції видів робіт, що підлягають перевірці, представлені взагалі. Немає чіткої градації видів робіт, їхньої трудомісткості й черговості проведення. Тому ми вважаємо, що найбільш раціональною є декомпозиція, яка базується на виділенні комплексів, підлягаючих аудиту, щодо плану рахунків бухгалтерського обліку.

*Відомо, що план рахунків для підприємств, включених до сфери загального аудиту, містить дев'ять розділів, а також забалансові рахунки. Із загальної маси рахунків в окремий комплекс можна виділити "Розрахунки по оплаті праці" (рахунок 66). Тоді загальна кількість таких комплексів складе 11 комплексів. В окремі розділи можна виділити установчі й загальні документи, облікову політику, бухгалтерську звітність.*

Загальний перелік об'єктів перевірки при проведенні аудиту наведений у табл. 2.3. 1

Таблиця 2.3.1 - Загальний перелік об'єктів при проведенні аудиту фінансової звітності

| № п/п | Найменування розділу, виду робіт                | Коротка характеристика інформації і підрозділів, що підлягають аудиту  |
|-------|---|--|
| 1     | 2   | 3  |
| 1     | <b>Установчі та інші документи підприємства</b> | Статут підприємства<br>Ліцензія за видами діяльності   |
|       |   | Структура підприємства<br>Накази, пропозиції, службові записки, протоколи засідання засновників та ін.<br>Штатний розпис   |
| 2     | <b>Облікова політика підприємства</b>           | Робочі документи по методичному, технічному й організаційному аспектах облікової політики підприємства   |
| 3     | <b>Основні засоби і нематеріальні активи</b>    | Синтетичні рахунки 10-12<br>Аналітичний і синтетичний облік основних засобів<br>Нарахування зносу по основних засобах<br>Переоцінка основних засобів<br>Реалізація і вибуття основних засобів<br>Облік капітальних вкладень основних засобів<br>Облік оренди основних засобів<br>Облік віднесення витрат по ремонту основних засобів<br>Облік надходження і створення нематеріальних активів<br>Облік вибуття і реалізації нематеріальних активів<br>Облік амортизації нематеріальних активів<br>Розрахунки з оподаткування в операціях з нематеріальними активами |
| 4     | <b>Виробничі запаси</b>                         | Синтетичні рахунки 20<br>Аналітичні рахунки руху матеріальних цінностей на складах підприємства<br>Списання матеріальних цінностей на витрати виробництва<br>Списання нестач, втрат і розкрадань матеріальних цінностей<br>Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів<br>Аналіз використання матеріальних ресурсів  |

|    |                                   |  |
|----|-----------------------------------|--|
| 5  | <b>Розрахунки по оплаті праці</b> | Синтетичний рахунок 66<br>Облік робочого часу співробітників<br>Облік нарахувань по робітниках – відрядниках<br>Аналітичний облік по оплаті праці співробітників<br>Аналітичний облік утримань<br>Синтетичний облік розрахунків по рахунку 66<br>Розрахунки по нарахуванню платежів у бюджет і позабюджетні фонди.   |
| 6  | <b>Витрати на виробництво</b>     | Синтетичні рахунки 23<br>Виявлення і розподіл прямих витрат<br>Облік і розподіл непрямих витрат<br>Облік витрат у виробництві<br>Облік незавершеного виробництва<br>Зведений облік витрат на виробництво<br>Калькулювання собівартості продукції.  |
| 7  | <b>Готова продукція</b>           | Синтетичні рахунки 26<br>Облік випуску готової продукції і рух продукції на складах<br>Облік відвантаженої продукції<br>Облік комерційних розрахунків  |
| 8  | <b>Кошти</b>                      | Синтетичні рахунки 30,31,33<br>Облік касових операцій<br>Облік операцій по поточному рахунку<br>Облік операцій по валютному рахунку<br>Облік короткострокових фінансових вкладень<br>Облік інших операцій з коштів   |
| 9  | <b>Розрахунки</b>                 | Синтетичні рахунки 36,37<br>Розрахунки з постачальниками і підрядниками<br>Розрахунки з покупцями і замовниками<br>Розрахунки з бюджетом<br>Розрахунки по позабюджетних фондах<br>Розрахунки по соціальному страхуванню<br>Розрахунки з підзвітними особами<br>Розрахунки з персоналом по інших операціям<br>Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами<br>Розрахунки з засновниками<br>Розрахунки по спільній діяльності |
| 10 | <b>Фінансові результати</b>       | Синтетичні рахунки 44<br>Прибутки та збитки<br>Доходи майбутніх періодів   |

Продовження табл.2.3.1

|    |                                       |  |
|----|---------------------------------------|--|
| 11 | <b>Капітал і резерви</b>              | Синтетичні рахунки 40,41,42,43,49<br>Облік статутного капіталу<br>Облік резервного капіталу<br>Облік додаткового капіталу<br>Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)<br>Страхові резерви |
| 12 | <b>Кредити і фінансування</b>         | Синтетичні рахунки 48,50,60<br>Цільове фінансування і цільові надходження<br>Довгострокові позички<br>Короткострокові позички  |
| 13 | <b>Облік по забалансових рахунках</b> | Забалансові рахунки 001-009<br>Облік товарів, прийнятих на комісію<br>Облік активів на відповідальному збереженні<br>Облік списаних активів  |
| 14 | <b>Фінансова звітність і додатки</b>  | Баланс ф №1<br>Звіт про фінансові результати ф.№2<br>Звіт про рух капіталу ф.№3<br>Звіт про рух коштів ф.№4<br>Примітки до фінансової звітності ф.№5<br>Інформація за сегментами ф.№6                |

З табл. 2.3.1 видно, що декомпозиція розділів і видів робіт, що підлягають аудиту, охоплює практично всі комплекси бухгалтерського обліку і звітності. Для кожного конкретного економічного суб'єкта необхідно визначити найбільш значущі комплекси і саме їм приділити основну увагу при перевірці.

### ***Методика перевірки розділів обліку і робіт***

Аудиторська перевірка – складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірки, не знижуючи при цьому її якості і незважаючи на аудиторський підприємницький ризик.

Одним з найбільш ефективних шляхів вирішення цієї проблеми є розробка чіткої методики перевірки кожного підрозділу, ділянки бухгалтерського обліку. Завдання полягає в тому, щоб на стадії планування перевірки визначити склад контрольних процедур, але самі процедури повинні бути вже розроблені. При проведенні перевірки досить запросити в клієнта необхідні документи й облікові реєстри і, за заздалегідь описаною процедурою, здійснювати перевірку.

Методики по різних розділах обліку повинні розроблятися за єдиною схемою. Для перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку складають методику, яка повинна містити в собі:

1. Перелік основних нормативних документів.

2. Опис альтернативних облікових рішень, вибір яких наданий економічному суб'єкту Законом про бухгалтерський облік, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

3. Первинні документи з розділу обліку.

4. Регістри синтетичного й аналітичного обліку і звітність.

5. Класифікатор можливих порушень.

6. Запитальник аудитора для складання програми перевірки.

7. Методи збору аудиторських доказів, які застосовані при перевірці.

8. Опис контрольних процедур.

Перевірка, здійснювана традиційним способом, включає виконання положень, наведених у перших чотирьох пунктах методики. Наступні пункти методики доцільно використовувати, якщо до роботи залучаються асистенти.

*Перелік основних нормативних документів* включає закони, положення з бухгалтерського обліку, методичні вказівки, інструкції та ін., якими повинен керуватися аудитор при перевірці відповідного розділу обліку.

*Опис альтернативних облікових рішень*, вибір яких наданий економічному суб'єкту, припускає опис різних варіантів таких рішень, що дозволить аудитору за необхідності порівняти їх з варіантом, застосовуваним клієнтом, і виконати необхідний аналіз чи дати рекомендації з поліпшення ведення обліку.

*Перелік первинних документів* наводиться по кожному розділу обліку, що дозволяє аудитору зробити висновок про стан етапу реєстрації в первинному обліку (чи застосовуються типові форми первинних документів, як оформлені документи та ін.)

*Регістри аналітичного і синтетичного обліку* представляють їхній опис для відповідних форм рахівництва (журнальної форми, спрощеної та ін.)

Наявність переліку реєстрів дозволяє аудитору визначити їхню відповідність у клієнта загальноприйнятим і за необхідності зробити відповідні рекомендації.

Звітність повинна включати відповідні форми (баланс за ф. № 1, звіт про фінансові результати за ф. № 2 та ін.)

*Класифікатор можливих порушень* містить найчастіші порушення з відповідних розділів обліку. Так, для аудиторської перевірки касових операцій можна припустити наступну класифікацію порушень: пряме розкрадання, присвоєння грошових коштів, що надійшли; зайве списання грошей по касі та ін.

*Запитальник аудитора для складання програми перевірки* містить необхідні запитання, які необхідно включити до плану перевірки. Ці запитання спрямовані на виявлення можливих порушень в організації обліку, оформленні документів, звітності, внутрішнього контролю. Запитальники доцільно складати у вигляді таблиць з варіантами відповідей і висновків.

Методи збору аудиторських доказів, застосовувані при перевірці, є типовими. Використовуються вісім основних методів:

- спостереження за інвентаризацією чи участь у ній;

- спостереження за виконанням господарських чи бухгалтерських операцій;

- усне опитування;
- одержання письмових підтверджень;
- перевірка документів, отриманих клієнтом від третіх осіб;
- перевірка документів клієнта;
- перевірка арифметичних розрахунків;
- проведення аналізу.

*Опис контрольних процедур* потрібний для виявлення можливих порушень чи зловживань по відповідному розділу обліку.

Усі процедури будують за єдиною схемою і містять у собі:

- найменування контрольної процедури;
- мету проведення контрольної процедури;
- перелік засобів (первинні документи, реєстри аналітичного і синтетичного обліку клієнта, норми, нормативи і різна довідкова інформація), необхідних для виконання процедури;

- опис техніки виконання процедури;
- опис форми подання результатів проведеної процедури ведучому аудитору.

Усі процедури мають бути забезпечені класифікаційними номерами, що дозволяють робити посилання на них у програмі аудиторської перевірки у конкретного клієнта. Класифікаційний номер може містити назву розділу бухгалтерського обліку і три цифрових знаки. Класифікаційний номер будується за серійно-порядковою системою:

перший знак — номер порушення за класифікацією порушень;

другий знак — номер різновиду порушення;

третій знак — порядковий номер контрольної процедури для виявлення даного порушення.

### ***Перевірка правильності складання фінансової звітності***

При аудиті фінансової звітності за рік необхідно використовувати:

- Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

- Методичні рекомендації з перенесення сальдо рахунків і субрахунків попереднього Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій на рахунки і субрахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (лист Мінфіну України від 04.02.2000 р. № 18-424);

- Методичні рекомендації щодо визначення підприємствами й організаціями показників вступного сальдо балансу (графа 3) у 2000 році (лист Мінфіну України від 23.02.2000 р. № 18-432);



- Методичні рекомендації щодо визначення суб'єктами малого підприємства показників вступного сальдо Балансу (графа 3) у 2000 році (лист Мінфіну України від 16.03.2000 р. № 18-444);

- Порядок подання фінансової звітності (постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419);

- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (надалі — ПБО): ПБО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ПБО 2 «Баланс», ПБО 3 «Звіт про фінансові результати», ПБО 4 «Звіт про рух грошових коштів», ПБО 5 «Звіт про власний капітал», ПБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», ПБО 7 «Основні засоби», ПБО 8 «Нематеріальні активи», ПБО 9 «Запаси», ПБО 10 «Дебіторська заборгованість», ПБО 11 «Зобов'язання», ПБО 12 «Фінансові інвестиції», ПБО 13 «Фінансові інструменти» ПБО 14 «Оренда», ПБО 15 «Дохід», ПБО 16 «Витрати», ПБО 17 «Податок на прибуток», ПБО 18 «Будівельні контракти», ПБО 19 «Об'єднання підприємств», ПБО 20 «Консолідована фінансова звітність», ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», ПБО і «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», ПБО 24 «Прибуток на акцію», ПБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»;

- Зміни і доповнення до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (накази Мінфіну України від 28.01.2000 р. № 15, від 14.06.2000 р. № 131, від 30.11.2000 р. № 304, від 18.12.2001р. № 583);

- Наказ Мінфіну України від 29.11.2000 р. №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності»;

- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства (лист Мінфіну України від 09.01.2001 р. №05341).

- План рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291.

Річна фінансова звітність має складатися станом на останній календарний день звітного періоду, тобто всі господарські операції відображають в річній звітності станом на 31 грудня (п. 12 ПБО 1).

При порівнянності показників форм звітності слід керуватися Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

Відповідно до статті 11 Закону України №996 підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку зобов'язані скласти фінансову звітність. До складу фінансової звітності входять ф.№1 Баланс підприємства ф. № 2 Звіт про фінансові результати, ф. № 3 Звіт про рух грошових коштів, ф. № 4 Звіт про власний капітал, ф. № 5 Примітки до річної фінансової звітності, ф. №6 Інформація за сегментами.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями(стандартами).

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. за №419 "Про порядок подання фінансової звітності" фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим

колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством - іншим органам і користувачам, зокрема органам державної статистики, щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, - органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, - відповідно фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій.

Стаття 12 Закону №996 передбачає, що підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати й подавати консолідовану фінансову звітність.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

Аудитору необхідно мати на увазі, що для складання фінансової звітності звітним періодом є календарний рік. Проміжна звітність повинна складатися щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства необхідно складати за станом на кінець останнього дня кварталу, року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менше 12 місяців, але не більше 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Під час проведення перевірки аудитору необхідно звертати увагу на наступні моменти: своєчасність проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства (перед складанням річної фінансової звітності проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства є обов'язковим). Крім того, інвентаризація в обов'язковому порядку повинна проводитися у разі: передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство; зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ); встановлення фактів крадіжок або зловживань, зіпсування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів; пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії; ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

При аудиті фінансової звітності підтверджується відповідність здійснення бухгалтерського обліку до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99р. №996 – XIV та чинним ПБО України.

Аудитор підтверджує, що фінансова й статистична звітність складається своєчасно, дані фінансової звітності достовірно відображають майновий

стан і фінансові результати діяльності підприємства, що дані окремих форм звітності відповідають одна одній.

Аудитор повинен підтвердити правильність класифікації та оцінки активів підприємства. Він має перевірити, що основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні активи підприємства оцінені достовірно відповідно до критеріїв визнання за ПБО №7 “Основні засоби” і ПБО № 8 “Нематеріальні активи” і відображені правильно в аналітичному й синтетичному обліку.

Аудитор повинен знати, що основні фонди обліковуються за собівартістю придбання з урахуванням усіх витрат та пільг, які мали місце при купівлі та підготовці до введення в експлуатацію.

Перевірка повинна охоплювати інформацію по кожній групі основних фондів: суму, ступінь зносу, метод нарахування амортизації. Треба також вказати на причини обмеженого використання основних фондів і дати відомості про залишки вартості на початок і кінець звітного періоду, приріст, вибуття.

Під час здійснення аудиту потрібно знати, що на підприємстві переоцінюється об'єкт основних засобів у разі, коли його залишкова вартість значно (більше 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату Балансу. Якщо здійснюється переоцінка об'єкта основних засобів, то на ту саму дату слід провести переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Під час проведення аудиту перевіряють правильність переоцінки первісної вартості і суми зносу об'єктів основних засобів, індексу переоцінки, віднесення в бухгалтерському обліку суми дооцінки, уцінки, перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок) та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Необхідно також підтвердити, що в бухгалтерському обліку й звітності правильно відображені операції з надходження, реалізації, ліквідації, ремонту та модернізації основних засобів.

Крім того, аудитор повинен визначити правильність застосування прийнятого в обліковій політиці методу нарахування амортизації та його незмінність у звітному періоді.

Аудитор також представляє інформацію про вартість нематеріальних активів, метод і період їх амортизації, непередбачені списання за звітний період.

Аудитор повинен знати, що облік і оцінка довгострокових фінансових інвестицій ведуться відповідно до ПБО 12 „Фінансові інвестиції”. Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю з урахуванням витрат на придбання (брокерські винагороди, державне мито, плата за банківські послуги).

Методами оцінки вартості довгострокових інвестицій є:

а) інвестиції, що не мають суттєвого впливу (менше 20%) – неринкові акції - оцінюються за собівартістю; ринкові акції оцінюються за найменшою з оцінок собівартості або ринкової вартості;

б) мають суттєвий вплив, але не мають контролю (від 20% до 50%)-оцінюються за методом участі в капіталі;

в) контроль (більше 50%) – фінансова звітність консолідується.

Аудитору необхідно назвати метод оцінки вартості інвестицій; охарактеризувати склад та ринкову вартість цінних паперів на початок і кінець звітного періоду; надати оцінку керівництва підприємства відносно справедливої вартості довгострокових інвестицій; вказати джерела інформації про ринкову вартість цінних паперів, дату на яку вона подана; надати інформацію про внески у статутний фонд, що перевищує 20%.

Окремо треба надати інформацію про всі „Інші необоротні активи”: розмір яких перевищує 5% усіх необоротних активів; відстрочені податки (на строк більше одного року).

Аудитор повинен з'ясувати правильність оцінки запасів відповідно до ПБО №9 „Запаси”. Змінність за звітний період на підприємстві методу оцінки вибуття запасів відповідно до облікової політики.

Необхідно визначити:

а) метод оцінки, який використовується для обліку запасів:

- при відпуску запасів у виробництво: ідентифікаційний собівартості, ФІФО, ЛІФО, середньозваженої собівартості, нормативної собівартості;
- при відпуску у реалізацію – ціна продажу;
- вартість запасів, виготовлених власними силами – згідно П(С)БО 16 „Витрати”;

б) вартість малоцінних швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, яка списуються: або повністю на витрати виробництва та надалі оперативно-кількісний облік таких предметів проводиться за місцем зберігання у розрізі матеріально-відповідальним осіб на протязі строку фактичного використання на забалансовому рахунку, або 50% в момент оприбуткування і 50% в момент списання.

в) показати залишки вартості запасів за видами, а також за реальною ціною товари для продажу; описати обставини або події, які привели до збільшення (зменшення) вартості запасів; показати вартість запасів, що передані в заставу.

Аудитор звертає увагу на правильність обліку й оцінки дебіторської заборгованості відповідно до ПБО 10 „Дебіторська заборгованість”, затвердженого наказом Мінфіну України від 08.10.99 р. № 237 (зі змінами та доповненнями). Аудитор повинен знати, що дебіторська заборгованість відображається у звіті за „чистою вартістю реалізації”, тобто з урахуванням резерву сумнівних боргів. Облік безнадійних боргів відбувається у той період, коли керівництво визнало борги безнадійними. Необхідно представити дані про прострочену дебіторську заборгованість, яку можна визнати простроченою, та надати перелік основних боржників, з укаранням причин, з яких заборгованість не буде погашена, окремо показати заборгованість афільованих осіб.

Аудитор підтверджує, що дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги реальна, підтверджена даними інвентаризації, і що резерв сумнівних боргів у звітному році створюється згідно з обліковою політикою.

Аудитор повинен знати, що короткострокові інвестиції відображаються у звітності за меншою з вартостей придбання або ринкової у випадку, якщо перевіряються ринкові цінні папери, а якщо перевіряються неринкові цінні папери, то оцінка проводиться за ціною придбання.

Перевищення ринкової вартості акцій над ціною придбання не відображається у звіті, але про це треба вказати у примітках до нього.

Аудитор перевіряє відповідність обліку касових операцій на підприємстві Положенням про ведення касових операцій в національній валюті України, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001р. за №72 (зі змінами і доповненнями) та Інструкції про організацію роботи з готівковим оборотом установами банків України, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 29.03.2001р. №135.

Крім того підтверджуються залишки коштів, що відображені у балансі на перше число кожного місяця, відповідно до виписок банку.

При перевірці грошових коштів аудитором необхідно також визначити джерела надходження іноземної валюти у звітному періоді і вказати суми грошових коштів, використання яких є обмеженим.

Відносно витрат майбутніх періодів аудитор повинен надати інформацію у випадку, якщо їх сума більше 5% вартості оборотних активів.

Стосовно інших оборотних активів окремо надається інформація про всі „Інші оборотні активи”, розмір яких перевищує 5% вартості всіх оборотних активів та відомості про відстрочені податки.

Аудитор підтверджує, що на підприємстві адекватно визначений власний капітал, його структура та призначення, і що статутний капітал сформований відповідно до діючого законодавства України. При формуванні статутного капіталу повинні повністю дотримуватися вимоги Закону України “Про господарські товариства” № 1576 від 19.01.1991р.

Необхідно перевірити інформацію про кількість акцій, що знаходяться в обороті, їх номінальну вартість, про частину сплаченого і несплаченого статутного фонду та зміни у статутному фонді протягом року, права, привілеї в голосуванні й розподілі дивідендів.

Необхідно дати відомості про несплачені дивіденди та повернення капіталу і відомості про збільшення статутного фонду, що відбулося за рахунок додаткової емісії, або збільшення номінальної вартості акцій у зв’язку з індексацією основних фондів, указати розмір емісії, номінал акції.

Аудитор повинен підтвердити наявність різниці між акціями, які випущені й повністю сплачені, та акції, що були не оплачені й надати окрему інформацію про суму іншого додаткового капіталу і дані про розмір збільшення вартості основних фондів, незавершеного виробництва у зв’язку з індексацією.

Аудитор повинен підтвердити формування резервного капіталу відповідно до статуту підприємства й визначити загальну суму накопиченого нерозподіленого прибутку( непокритого збитку), який було отримано підприємством з початку діяльності.

Відносно перевірки довгострокових зобов'язань аудитор повинен надавати інформацію про суму забезпечених і незабезпечених довгострокових кредитів банку, проценти по кредитах, строки погашення, черговість платежів. Необхідно також надавати інформацію про розмір емісії забезпечених і незабезпечених боргових інструментів (облігації, векселі), доходів від них, строках погашення.

Окремо треба перевіряти інформацію про суму заборгованості по одержаних кредитах зі строком погашення до одного року та інформацію про умови кредитування: строк погашення, забезпечення цінними паперами, відсотки, які повинні бути сплачені. Крім того аудитор повинен перевірити інформацію про види й умови випуску боргових цінних паперів зі строком погашення менше ніж один рік.

Аудит поточних зобов'язань полягає у перевірці правильності обліку відповідно до ПБО 11 „Зобов'язання”, затверджених наказом Мінфіну України від 31.10.2000р. №20 (зі змінами й доповненнями). Аудитор підтверджує, що у фінансовій звітності підприємства відображені реальні розміри зобов'язань, що на підприємстві правильно обліковані й відображені в балансі поточні зобов'язання, реальний розмір зобов'язань у фінансовій звітності підтверджується даними інвентаризації.

Окремо перевіряють виконання Закону України „Про оплату праці” та КЗОП в частині своєчасності й повноти розрахунків з оплати праці, а також виплат заробітної плати виключно грошима, виявляють прострочену заборгованість з виплати заробітної плати.

При перевірці кредиторської заборгованості аудитор повинен перевіряти загальну суму заборгованості кредиторам за товари, роботи, послуги й заборгованість, строк сплати яких не настав, несплачені у строк, і кредитори, заборгованість яких перевищує 10% загальної суми кредиторської заборгованості.

Окремо підтверджується кредиторська заборгованість перед дочірніми підприємствами, нараховані витрати, нараховані податки, нараховані дивіденди й доходи майбутніх періодів. Треба підтвердити відомості про суми заборгованості дочірнім підприємствам та філіям, зобов'язання по оплаті дивідендів, суми нарахувань, що проведені у звітному періоді, й належать до визнання в майбутніх періодах.

Окремо необхідно дати відомості про відстрочені податки, інформацію про всі інші короткострокові зобов'язання, розмір яких перевищує 5% від їх загальної вартості.

Аудитор підтверджує реальність і точність відображення фінансових результатів діяльності. Облік фінансових результатів на підприємстві проводять згідно з ПБО №15 “Доходи”, затвердженого наказом Мінфіну України від 29.11.99р. № 290 (зі змінами та доповненнями) і П(С)БО №16 “Витрати”, затверджених наказом Мінфіну України від 31.12.99р. №318. Крім того аудитор підтверджує правильність класифікації і визнання доходів та витрат на підставі достовірних даних про виручку від реалізації послуг (робіт, продукції) і витрати підприємства.

Увага аудитора повинна бути звернута на перевірку складу витрат, порядок розподілу загальновиробничих витрат і їх облік на підприємстві відповідно до ПБО №16 “Витрати” й Методичних рекомендацій щодо галузевої особливості формування собівартості продукції (робіт, послуг) за економічними елементами.

### **Запитання для самоконтролю**

1. При наданні висновку щодо окремих компонентів фінансових звітів відносно яких моментів аудитор повинен висловлювати свою думку?
2. Якими розділами аудитор може доповнити висновок для підтвердження фінансової звітності акціонерного товариства?
3. Що є метою перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності?
4. В якому порядку рекомендується проводити перевірку бухгалтерського обліку і фінансової звітності?
5. Що має підтвердити перевірка бухгалтерського обліку?
6. Хто несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві?
7. З яких компонентів складається аудит правильності складання фінансових звітів?
8. Якою є декомпозиція розділів і видів робіт при аудиті фінансової звітності?
9. За якою схемою складається методика перевірки різних розділів обліку?
10. Які нормативні документи необхідно використовували при аудиті фінансової звітності?
11. Які форми входять до складу фінансової звітності підприємства?
12. На що треба звернути увагу при перевірці інвентаризації активів і зобов'язань?
13. Що повинен підтвердити аудитор у аудиторському висновку при перевірці фінансової звітності?
14. Що підтверджує аудитор в аудиторському висновку при перевірці основних засобів?
15. Що підтверджує аудитор в аудиторському висновку при перевірці запасів?
16. Що підтверджує аудитор в аудиторському висновку при перевірці витрат?
17. Що підтверджує аудитор в аудиторському висновку при перевірці нематеріальних активів?
18. Що підтверджує аудитор в аудиторському висновку при перевірці фінансових інвестицій?
19. Що підтверджує аудитор в аудиторському висновку при перевірці дебіторської заборгованості?
20. Що підтверджує аудитор в аудиторському висновку при перевірці власного капіталу?

21. Що підтверджує аудитор в аудиторському висновку при перевірці зобов'язань?

22. Що підтверджує аудитор в аудиторському висновку при перевірці фінансових результатів?

23. Що повинна містити в собі методика перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку?



## 2.4. Організація аудиторських послуг

### Основні питання

- ☑ *Організація аудиту та аудиторських послуг*
- ☑ *Забезпечення якості аудиторських послуг в Україні*
- ☑ *Вартість аудиторських послуг*

### Глосарій термінів за темою

**Аудиторська перевірка** фінансових звітів дає аудитору можливість висловити думку про складену фінансову звітність (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

**Оглядова перевірка фінансової звітності** дає аудитору можливості встановити негативні факти, котрі приводять його до висновку, що інформація, отримана на підставі прийнятої облікової політики, неправдиво представляється.

**Операційна перевірка** передбачає проведення узгоджених процедур з окремих питань, про які аудитор домовився з клієнтом.

**Трансформації обліку** за іншими обліковими стандартами полягає у проведенні бухгалтерських послуг, пов'язаних із збереженням, класифікацією і підсумком фінансової інформації.

### *Організація аудиту та аудиторських послуг*

Аудиторські фірми й аудитори-підприємці проводять аудит і надають супутні аудиторські послуги.

Згідно з МСА після 2004 року (чинний з 15.12.2004 р., частково з 01.01.2005 р.) аудиторські послуги класифікують наступним чином:

1. Аудит та огляд історичної фінансової інформації - фінансової звітності (МСА 100-999, ПМПА 1000-1999, МСЗО 2000 -2699);

2. Завдання з надання впевненості іншим, ніж аудит і огляд історичної фінансової інформації (МСЗПУ -3699);

3. Супутні послуги (МССУ 4000-4699):

- завдання з виконання узгоджених процедур;
- завдання з підготовки фінансової інформації.

Відповідно до ч.2 ст.3 Закону України „Про аудиторську діяльність” аудиторські послуги можуть надаватися у формі:

- а) аудиторських перевірок (аудиту) і зв'язаних з ними експертиз;
- б) консультацій з питань:
  - бухгалтерського обліку;
  - звітності;
  - оподаткування;
  - аналізу фінансово-господарської діяльності;
  - інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

*Аудиторська перевірка* фінансових звітів дає аудитору можливість висловити думку про складену фінансову звітність (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор використовує такі формулювання для висловлення аудиторської думки: "справедливо й достовірно відображає" або "подає достовірно в усіх суттєвих аспектах", що є еквівалентними термінами. Це стосується аудиторської перевірки фінансової або іншої інформації, підготовленої згідно з відповідними критеріями.

Термін "упевненість" – це переконаність аудитора в достовірності твердження, зробленого однією стороною для іншої. Для надання такої впевненості аудитор оцінює докази, зібрані в результаті проведених процедур і висловлює думку. Досягнутий рівень переконаності, а отже і рівень упевненості, який може бути наданий, визначається виконаними процедурами та їхніми результатами.

Абсолютна впевненість в аудиті недосяжна внаслідок дії таких чинників, як необхідність судження, використання тестування, обмеження, властиві будь-яким системам бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Проводячи аудиторську перевірку, аудитор надає високий (але не абсолютний) рівень упевненості в тому, що інформація, яка підлягає аудиту, не містить суттєвих викривлень.

Виконуючи завдання з огляду, аудитор надає помірний рівень упевненості в тому, що інформація, яка підлягає огляду, не містить суттєвих викривлень.

Завданням *оглядової* перевірки фінансової звітності є надання аудитору можливості встановити негативні факти, які приводять його до висновку, що інформація, отримана на підставі прийнятої облікової політики, неправдиво представляється. При цьому він здійснює процедури перевірки, які не забезпечують оцінку подій, оскільки це робиться при аудиті. Все негативне, що потрапляє в коло зору аудитора, розцінюється їм як ті, що фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах, не складена відповідно до встановлених правил її підготовки. Таке саме завдання стоїть перед аудитором під час оглядової перевірки іншої інформації, підготовленої відповідно до окремих правил.

Обмежені процедури оглядової перевірки й аналізу, пов'язаного з нею, дають меншу ймовірність досягнення поставленої аудитором мети порівняно з аудитом. Тобто під час оглядової перевірки використовуються досвід і знання в галузі аудиту, знання техніки аудиту для отримання необхідних доказів. Але при оглядових перевірках не вивчаються так детально, як при аудиті, системи внутрішнього контролю й обліку підприємства, не перевіряється первинна бухгалтерська документація на достовірність, а докази отримуються більшою мірою шляхом інспектування, огляду, підтвердження і розрахунків, що також використовується під час проведення аудиту.

Аудиторські перевірки та огляд призначені для того, щоб аудитор міг надати високий або помірний рівень упевненості.

Під час проведення *операційної перевірки* аудитор зобов'язаний провести процедури перевірки з окремих питань, про котрі він домовився з клієн-

том. Узгоджені між аудитором і клієнтом процедури перевірки здійснюються з метою задоволення інтересів клієнта стосовно дослідження інформації з окремих питань. Одержувачі такого звіту повинні скласти власні висновки з окремих питань на підставі виконаних аудитором процедур перевірки. Такий звіт має обмежене коло користувачів.

Завдання з погоджених процедур та підготовки інформації не мають на меті надання аудитором можливості висловлення впевненості.

Під час здійснення процедур *трансформації обліку* за іншими обліковими стандартами бухгалтер залучається до проведення бухгалтерських послуг, що на відміну від аудиторських пов'язане з такими речами, як збереження, класифікація і підсумок фінансової інформації. Як правило, така робота складається зі скороченого обсягу деталізації даних і закінчується створенням сприятливих у використанні зрозумілих таблиць та фінансової звітності. У цьому разі не вимагається отримання аудиторських доказів стосовно цієї інформації. Однак користувачі трансформованої фінансової звітності отримують певну вигоду від участі фахівців бухгалтерів, оскільки такі послуги виконуються з належними професійними навичками.

*Інші аудиторські послуги:*

а) консультації третіх осіб з питань: бухгалтерського й податкового обліку; складання фінансової (бухгалтерської) звітності; оподаткування; аналізу фінансово-господарської діяльності; економіко-правового забезпечення господарської (підприємницької) діяльності; економічної та правової безпеки; фінансової політики;

б) експертизи з питань підприємницької діяльності (у тому числі судово-бухгалтерська експертиза в редакції ст. ст. 7, 10 Закону України "Про судову експертизу");

в) представництво інтересів клієнта (замовника) перед третіми юридичними особами за його дорученням з питань економіко-правового забезпечення діяльності клієнта (замовника) - у редакції ст. 62 Цивільного кодексу України.

г) представництво інтересів клієнта (замовника) у суді здійснюється відповідно до статей 110 - 117 розділу 12 Цивільно-процесуального кодексу України;

д) видання і розповсюдження (на договірній основі через третіх осіб) методичної (інформаційної) літератури з питань теорії та практики обліку, оподаткування, аудиту, аналізу, фінансів, правового забезпечення господарської діяльності в Україні (здійснюється після вивчення питання та отримання відповідного дозволу Аудиторської палати України);

ж) проведення навчальних семінарів і курсів з питань обліку, аудиту, оподаткування, аналізу та економіко-правового забезпечення господарської діяльності в Україні (здійснюється без видачі кваліфікаційних сертифікатів після узгодження з Аудиторською палатою України, затвердження програми);

з) оцінка майна (при умові наявності відповідної кваліфікації оцінника);

е) розробка, впровадження, супроводження бухгалтерських продуктів на ПЕОМ (в електронних системах обробки даних);

ї) ведення за третіх юридичних і фізичних осіб бухгалтерського й податкового обліку, складання фінансової (бухгалтерської) звітності й декларацій про доходи.

Усі інші види діяльності (роботи, послуги) не є статутними й дозволеними по відношенню до аудиторської фірми (аудитора).

### ***Забезпечення якості аудиторських послуг в Україні***

Кодекс професійної етики аудиторів зазначає, що характерною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед громадськістю. Для аудиторів громадськість охоплює насамперед клієнтів, кредиторів, уряд, інвесторів, а також інших осіб, які покладаються на об'єктивність і чесність аудиторів з метою підтримки впорядкованого ведення підприємницької діяльності. Ця довіра покладає на аудиторів відповідальність перед громадськістю.

Обов'язок дотримуватися професійних вимог є справою кожного професійного аудитора. Але оцінювати, до якої міри кожний конкретний аудитор виконує цей обов'язок, треба на рівні суб'єкта, для якого професійний аудитор виконує свою роботу.

Відповідальність за впровадження відповідної політики й процедур контролю якості аудиторських послуг покладається на кожного суб'єкта аудиторської діяльності.

Метою контролю якості аудиторських послуг є підвищення престижу аудиторської професії. МСА 220 „Контроль якості аудиторської роботи” встановлює положення і рекомендації щодо контролю якості, зокрема:

а) з політики та процедур аудиторської фірми стосовно аудиторської праці в цілому;

б) з процедур стосовно роботи, яку виконують асистенти під час проведення перевірки.

Зміст контролю якості аудиту на рівні аудиторської фірми містить:

- професійні вимоги (дотримання принципів незалежності, порядності, об'єктивності, конфіденційності й професійної поведінки);

- навички й компетентність (додержання персоналом стандартів і професійної компетентності, ретельне виконання своїх обов'язків, професійне зростання);

- доручення роботи (доручення аудиторської роботи персоналу, який має відповідний досвід і підготовку);

- розподіл обов'язків (високий рівень керівництва й контролю на всіх рівнях для забезпечення виконання роботи відповідно до стандартів якості);

- консультування (при необхідності звертатися за консультаціями до спеціалістів, які мають відповідний досвід);

- прийняття і збереження клієнтів (оцінка репутації ймовірних чи наявних клієнтів, враховуючи незалежність фірми, можливість належного обслуговування);
- моніторинг (постійне проведення моніторингу адекватності й ефективності політики та процедур контролю якості).

Першочерговим завданням Аудиторської палати України (АПУ) є заохочування і допомога суб'єктам аудиторської діяльності підтримувати й покращувати якість професійних послуг. Щоб досягти цієї мети, АПУ здійснює необхідні заходи. Усі суб'єкти аудиторської діяльності повинні мати політику й процедури контролю якості усіх професійних послуг, а АПУ повинна забезпечити можливість зовнішнього аналізу цієї політики й процедур. Аудиторська палата України постійно вимагає від суб'єктів аудиторської діяльності покращення політики й процедур контролю якості та необхідності проводити свою діяльність відповідно до цієї політики й процедур. Якщо фірми не відповідають професійним стандартам, АПУ вживає відповідні коригуючі дії, проводить освітні й дисциплінарні заходи.

Аудиторська палата України оприлюднює стандарти й положення, порівняно з якими оцінюватимуться політика й процедури контролю якості аудиторських фірм. Ці стандарти і положення визначають мету заходів контролю якості. Обов'язком кожної фірми є запровадження політики й процедур, що забезпечують достатню впевненість у досягненні цієї мети.

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується Аудиторською палатою України відповідно до Рішення Аудиторської палати України від 26 травня 2005р. N 149/5.1 "Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні" і передбачає:

- затвердження і забезпечення видання стандартів аудиту, їх актуалізацію з урахуванням щорічних змін та доповнень, а також впровадження стандартів у практику;
- забезпечення підготовки й видання навчальної та науково-методичної літератури з питань аудиту;
- проведення науково-практичних конференцій з питань аудиторської діяльності;
- організацію обміну національним та міжнародним досвідом, а також дискусій з питань практики аудиту в офіційному виданні АПУ;
- організацію і проведення постійного удосконалення професійних знань практикуючих аудиторів;
- здійснення постійного контролю якості аудиторських послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності;
- розробку й затвердження форми річної звітності суб'єктів аудиторської діяльності;
- розгляд і затвердження Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, Положення про моніторинг з питань якості аудиторських послуг;
- організацію і забезпечення роботи профільної комісії АПУ за затвердженим щорічним планом роботи;

- розгляд наслідків контролю якості аудиторських послуг (за поданням профільної комісії АПУ), прийняття рішення із забезпечення якості аудиторських послуг в Україні та оприлюднення інформації про функціонування системи контролю якості в Україні.

Суб'єкти аудиторської діяльності повинні у своїй практиці запроваджувати політику й процедури контролю якості, необхідні для забезпечення розумної впевненості в додержанні професійних стандартів при наданні послуг. Характер і обсяги політики і процедур контролю якості фірми залежать від низки таких факторів, як розмір і характер її практики, географічне розташування, організаційна структура, а також від міркувань щодо вартості/вигоди.

### ***Вартість аудиторських послуг***

Під час надання аудиторських послуг аудитор оцінює свою відповідальність перед клієнтом, яка обумовлюється обов'язком застосування ним відповідних норм і правил, що регулюють аудиторську діяльність. Ця відповідальність передбачає також обов'язкову наявність в аудитора професійних знань, яких він набув на відповідних курсах підготовки аудиторів, за допомогою самоосвіти й використання особистого досвіду роботи. З урахуванням цих чинників аудитор визначає винагороду за надані аудиторські послуги. Розмір винагороди повинен реально відбивати вартість послуг професійного характеру і встановлюється з урахуванням:

- а) навичок і знань, необхідних для цього виду професійних послуг;
- б) рівня підготовки і наявності практичного досвіду осіб, які безпосередньо зайняті в наданні професійних послуг;
- в) часу, витраченого кожною особою, яка бере участь у наданні професійних послуг;
- г) рівня відповідальності, необхідного для надання відповідних послуг.

Звичайно оплату професійних послуг встановлюють на підставі відповідних погодинних або денних розцінок для кожної особи, зайнятої наданням таких послуг. Ці розцінки повинні ґрунтуватися на принципі, згідно з яким організація роботи аудитора правильно спланована, контролюється і керується належним чином. Для кожного аудитора треба визначити відповідні розцінки за роботу.

В угодах або в листах-зобов'язаннях аудитор не повинен вказувати, що в даний час чи в майбутньому певні професійні послуги надаватимуться за встановлену (фіксовану) оплату, приблизну оплату або за оплату в певних межах, якщо очікується істотне зростання цієї оплати, але майбутньому клієнту про це невідомо. Під час надання клієнту професійних послуг може виникнути потреба конкретніше домовитися про вартість послуг заздалегідь.

При визначенні конкретної вартості послуг доцільно спиратися на наступне:

- кількість документів, що підлягають перевірці;
- період, за який проводиться перевірка;

- глибину і ретельність перевірки й вимоги до достовірності результатів;
- кількість аудиторів, які братимуть участь в перевірці, і рівень їх кваліфікації;
- термін зайнятості кожного аудитора.

Вартість аудиторських послуг є договірною ціною. Розрахунок договірної ціни доцільно здійснювати за формулою:

$$D = (K_{\text{лг}} \times \Gamma_{\text{с}} \times (1 + H_{\text{зп}})) \times (1 + H_{\text{в}}) \times (1 + P) \times (1 + \Pi) \times (1 + \text{ПДВ}),$$

де  $D$  – договірна ціна;

$K_{\text{лг}}$  – кількість людино-годин, витрачених на перевірку (визначається як добуток кількості аудиторів, залучених до перевірки, і кількості годин їх роботи);

$\Gamma_{\text{с}}$  – годинна ставка аудитора, на якій базується його зарплата, грн.;

$H_{\text{зп}}$  – сума відсотків нарахувань на заробітну плату згідно діючого законодавства;

$H_{\text{в}}$  – накладні витрати, що включають витрати на оренду приміщень, рекламу, канцелярські товари, транспорт, утримання допоміжного персоналу, що не приймає участь у перевірках та ін;

$P$  – планова рентабельність діяльності аудиторської фірми, тобто її прибуток;

$\Pi$  – відсоток податків, які сплачує аудиторська фірма згідно з діючим законодавством;

ПДВ – ставка податку на додану вартість;

Розрахунок договірної ціни наведеним вище способом дозволяє ще на етапі укладання договору оцінити вартість аудиторських послуг.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Як класифікуються аудиторські послуги згідно з МСА?
2. Яку можливість надає аудиторська перевірка?
3. Чому абсолютна впевненість в аудиті недосяжна?
4. В якій формі можуть надаватися аудиторські послуги згідно із Законом України „Про аудиторську діяльність”?
5. Що таке оглядова перевірка?
6. Що таке погоджені процедури?
7. Що таке підготовка інформації?
8. Що таке “рівень упевненості”?
9. Які вимоги передбачені МСА „Контроль якості аудиторської роботи” щодо контролю якості аудиту?
10. Які заходи контролю на рівні аудиторської фірми дають змогу отримати високу якість аудиторських послуг?
11. Хто проводить зовнішній контроль якості аудиторських послуг?
12. Від яких чинників залежить вартість винагороди за проведення аудиторської перевірки?

## 2.5. Організація внутрішнього аудиту

### Основні питання

- ☑ *Сутність і завдання внутрішнього аудиту*
- ☑ *Організація внутрішнього аудиту на підприємстві*

### Глосарій термінів за темою

**Внутрішній аудит** - це незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту підприємства, яка полягає у проведенні перевірок та здійсненні оцінки системи внутрішнього контролю, економічної, фінансової і господарської інформації.

**Внутрішній контроль** - сукупність процедур, що здійснюється підприємством для забезпечення дотримання законодавства, внутрішніх регламентуючих документів, достовірності й повноти інформації, збереження активів підприємства і виконання планів підприємства;

**Служба внутрішнього аудиту** - структурний підрозділ підприємства, який здійснює внутрішній аудит, не бере участі в операційній діяльності і є органом оперативного контролю.

### *Сутність і завдання внутрішнього аудиту*

**Внутрішній аудит** - незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту акціонерного товариства (АТ) або фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок і здійсненні оцінки:

- системи внутрішнього контролю;
- фінансової і господарської інформації;
- економічності й продуктивності діяльності;
- дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.

**Внутрішній контроль** - сукупність процедур, що здійснюються АТ і забезпечують:

- дотримання законодавства і внутрішніх регламентуючих документів при здійсненні операцій АТ;
- достовірність і повноту інформації, що надається наглядовим і виконавчим органам АТ;
- збереження активів АТ;
- виконання планів АТ;

**Служба внутрішнього аудиту** - структурний підрозділ АТ, який здійснює внутрішній аудит, не бере участі в операційній діяльності і є органом оперативного контролю.

Внутрішній аудит проводиться з метою забезпечення контролю за:

- здійсненням діяльності відповідно до вимог чинного законодавства, а також політикою бухгалтерського обліку і внутрішніми процедурами, встановленими відповідними внутрішніми документами;



- здійсненням системного аналізу та оцінки діяльності підприємства на предмет її фінансової стійкості й платоспроможності;
- перевіркою і оцінкою ефективності заходів контролю за виконанням прийнятих рішень;
- оцінкою ефективності системи управління активами і зобов'язаннями;
- своєчасністю, правильністю, повнотою і точністю відображення основної та іншої діяльності у звітності, передбаченій законодавством;
- управлінням ризиками, що виникають у процесі здійснення основної та іншої діяльності, та здійсненням моніторингу діяльності по їх мінімізації;
- відповідністю звітності фінансової установи вимогам, встановленим законодавством.

Обсяг і мета внутрішнього аудиту можуть змінюватися залежно від його розміру і структури.

### ***Організація служби внутрішнього аудиту***

Служба внутрішнього аудиту підпорядковується наглядовому органу. До виключної компетенції останнього належить вирішення таких питань функціонування служби внутрішнього аудиту, як:

- затвердження положення про службу внутрішнього аудиту;
- затвердження обсягу, програми й частоти здійснення перевірок службою внутрішнього аудиту;
- розгляд і затвердження звітів служби внутрішнього аудиту й прийняття рішень щодо їх реалізації.

Самостійність і об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується:

- заборонаю виконавчому органу встановлювати будь-які обмеження або обов'язкові вимоги щодо внутрішнього аудиту;
- безпосередньою підзвітністю служби внутрішнього аудиту наглядовому органу;
- забезпеченням відповідного рівня компетентності внутрішніх аудиторів;
- правом керівника служби внутрішнього аудиту звертатися з питань, що знаходяться в межах його компетенції, до членів наглядового органу;
- відсутністю права виконавчого органу підприємства змістити з посади керівника служби внутрішнього аудиту без згоди наглядового органу фінансової установи;
- встановленням меж, обсягів, програм і частоти здійснення перевірок службою внутрішнього аудиту виключно наглядовим органом;
- забезпеченням захисту від стороннього доступу до інформаційної системи служби внутрішнього аудиту;
- недопущенням конфлікту інтересів внутрішніх аудиторів і членів наглядового та виконавчого органів фінансової установи.

Об'єкти внутрішнього аудиту:

- господарські операції;

- правила і процедури, згідно з якими здійснюються ці операції і їх дотримання;
- ефективність здійснення господарських операцій та оцінка ризиків;
- рівень комп'ютеризації та інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності;
- внутрішня й зовнішня бухгалтерська, фінансова й податкова звітність, адекватність відображення в ній результатів господарської діяльності;
- організація бухгалтерського, податкового й управлінського обліку, а також їх відповідність меті й завданням;
- управління трудовими й матеріальними ресурсами АТ;
- інші об'єкти відповідно до завдань внутрішнього аудиту.

Головними завданнями внутрішнього аудиту є:

- перевірка і оцінювання внутрішнього контролю АТ, моніторинг функціонування внутрішнього контролю та надання рекомендацій з його вдосконалення;
- перевірка фінансової і господарської інформації, в тому числі звітності;
- перевірка законності проведення фінансових та інших господарських операцій;
- перевірка та оцінка способів та методів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації фінансової та господарської інформації і складання звітності;
- перевірка та оцінка повноти, своєчасності та достовірності фінансової та іншої звітності;
- перевірка дотримання принципів і процедур обліку, точності й надійності бухгалтерських записів;
- перевірка стану бухгалтерського і управлінського контролю, пов'язаного зі збереженням цінностей;
- перевірка операцій з цінними паперами;
- перевірка інформаційних систем та систем контролю;
- перевірка забезпечення комп'ютерної безпеки;
- оцінювання економічної ефективності й продуктивності діяльності, включаючи перевірку нефінансових заходів контролю;
- оцінювання адекватності й ефективності системи управління ризиками, в тому числі зв'язаними з інвестиційною, кредитною, фінансовою діяльністю тощо;
- перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх документів, що встановлюють вимоги до діяльності фінансової установи;
- перевірка дотримання прийнятої політики, внутрішніх положень та інших внутрішніх вимог;
- оцінювання ефективності виконання членами виконавчого органу та працівниками фінансової установи покладених на них обов'язків і надання рекомендацій щодо її підвищення.

Служба внутрішнього аудиту відповідно до покладених на неї завдань:

- здійснює експертну оцінку економічної політики АТ за допомогою проведення внутрішніх перевірок та аналітичного тестування;
- здійснює детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур;
- здійснює оцінку якості економічної інформації, що формується та використовується наглядовим та виконавчим органом при прийнятті рішень;
- здійснює перевірку та оцінку контролю за станом і збереженням активів;
- оцінює якість виконання внутрішньосистемних контрольних процедур;
- здійснює аналіз ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та обробки інформації;
- оцінює забезпечення користувачів інформацією про реальний фінансовий стан АТ, достовірність облікових і звітних даних;
- виконує інші функції відповідно до покладених на неї завдань.

#### *Вимоги до професійної компетентності внутрішніх аудиторів*

Служба внутрішнього аудиту комплектується професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які в змозі виконувати покладені на них функціональні обов'язки.

Внутрішні аудитори повинні володіти базовими знаннями у сфері бухгалтерського обліку і фінансів, права, інформаційних технологій, законодавства щодо діяльності АТ, фінансового, організаційного менеджменту тощо.

Вимоги до професійної підготовки та професійного досвіду працівників служби внутрішнього аудиту встановлюються положенням про службу внутрішнього аудиту.

Наглядовий орган АТ має заохочувати внутрішніх аудиторів до постійного підвищення професійної кваліфікації.

#### *Регламентация діяльності служб внутрішнього аудиту*

При проведенні внутрішнього аудиту служба внутрішнього аудиту має керуватись документами, що регламентують такі питання:

- організація внутрішнього аудиту, повноваження і завдання служби внутрішнього аудиту (положення про службу внутрішнього аудиту);
- порядок надання послуги;
- організація діяльності посередників, включаючи використання ними бланків строгої звітності;
- організація обліку договорів;
- організація діяльності філій і представництв, включаючи облік та звітність, складання фінансової звітності;
- політика бухгалтерського обліку й фінансової звітності, включаючи звітність на консолідованій основі;
- політика податкового обліку;
- організація зберігання документів;
- організація зберігання, використання та списання бланків суворої звітності;
- внутрішня політика щодо капіталу підприємства;

- стратегія і процедури управління активами та зобов'язаннями, включаючи питання: ліквідності; дотримання встановлених законодавством нормативів та інших обов'язкових норм; повноважень та відповідальності осіб, які здійснюють управління активами й зобов'язаннями підприємства;

- внутрішня політика управління платоспроможністю;

- внутрішня політика інвестування активів, у тому числі: питання повноти й надійності інформації, дотримання правил обліку використаних ресурсів; питання підвищення якості управління активами;

- внутрішня політика формування резервних та інших фондів та їх розміщення й обліку;

- внутрішня політика контролю виконання управлінських повноважень, делегованих на паралельні або нижчі рівні управління (відокремленим структурним підрозділам тощо);

- порядок зберігання і захисту інформації, в тому числі: створення необхідних умов для зберігання конфіденційної інформації, комерційної чи іншої охоронюваної законом таємниці; створення адекватної системи, що обмежує доступ працівників до конфіденційної інформації, комерційної чи іншої охоронюваної законом таємниці; визначення переліку документів та інформації, що становлять конфіденційну інформацію, комерційну чи іншу охоронювану законом таємницю, а також порядок їх надання, обміну й зберігання.

- інші питання, що належать до компетенції служби внутрішнього аудиту.

Служба внутрішнього аудиту діє на підставі положення, затвердженого на підприємстві.

#### *Положення про службу внутрішнього аудиту*

Положення про службу внутрішнього аудиту має містити такі розділи:

- завдання і функції служби внутрішнього аудиту;

- статус і роль служби внутрішнього аудиту;

- права й обов'язки керівника та інших працівників служби внутрішнього аудиту;

- вимоги до професійної підготовки і професійного досвіду керівника та інших працівників служби внутрішнього аудиту;

- обсяги й напрями роботи внутрішніх аудиторів;

- обов'язки внутрішніх аудиторів із звітування.

Положенням про службу внутрішнього аудиту визначені такі її повноваження:

- мати необмежений доступ до всіх бухгалтерських документів, активів і структурних підрозділів;

- отримувати усно або письмово від керівників підрозділу, який перевіряється, необхідні пояснення, документи, а також інші матеріали, пов'язані з внутрішнім забезпеченням діяльності цього підрозділу;

- звертатися до будь-якого з працівників із запитаннями та отримувати письмові чи усні пояснення, якщо це необхідно для ефективного виконання покладених на службу внутрішнього аудиту обов'язків;

- визначати відповідність дій і операцій, що здійснюються працівниками підприємства, вимогам чинного законодавства України, нормативним актам і рішенням керівних органів, які визначають її політику й стратегію, процедуру прийняття і виконання рішень, організацію обліку й звітності;

- перевіряти розрахунково-касові документи, контракти, фінансову і статистичну звітність, іншу документацію, а при необхідності - наявність готівки та інших цінностей;

- при виявленні грубих порушень чинного законодавства, випадків розкрадань, допущених працівниками підприємства, давати рекомендації наглядовому й виконавчому органу з прийняття відповідних рішень щодо цих працівників;

- мати можливість безпосереднього й невідкладного спілкування керівника служби внутрішнього аудиту з членами наглядового органу;

- проводити операційний (управлінський) аудит з метою виявлення можливостей підвищення продуктивності праці та усунення факторів неефективності;

- інші повноваження відповідно до покладених на службу внутрішнього аудиту завдань.

Положенням про службу внутрішнього аудиту також:

- встановлено вимоги до висновку внутрішнього аудитора;

- передбачено обов'язковість підготовки внутрішніми аудиторами письмових висновків після завершення кожної перевірки;

- визначено осіб, яким надаються такі висновки, осіб, які відповідають за виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів, і механізм забезпечення виконання цих рекомендацій.

Керівник служби внутрішнього аудиту:

- розробляє положення про службу внутрішнього аудиту та внутрішні нормативні документи щодо проведення внутрішнього аудиту;

- організує роботу служби внутрішнього аудиту з виконання покладених на неї завдань;

- готує і подає наглядовому органу звіти про діяльність служби аудиту, пропозиції, рекомендації та проекти розпоряджень з питань вдосконалення системи внутрішнього контролю підприємства.

Служба внутрішнього аудиту звітує перед наглядовим органом фінансової установи не рідше ніж раз на рік, надає йому висновки та пропозиції за результатами перевірок і на вимогу наглядового органу готує інформацію про виконання плану (графіка) проведення внутрішніх аудиторських перевірок.

*Організація проведення внутрішнього аудиту*

Попередню оцінку обсягу проведення внутрішнього аудиту проводить наглядовий орган АТ.

Складання плану внутрішніх аудиторських перевірок на рік проходить, як правило, такі етапи:

- визначення напрямків діяльності АТ, які перевірятимуться в наступному році;

- оцінка рівня ризику за кожним напрямком діяльності;
- аналіз інформації, яка є в розпорядженні служби внутрішнього аудиту за даними напрямками діяльності АТ, зокрема стосовно якості систем внутрішнього контролю, що забезпечують зниження рівня ризику;
- формування пропозицій щодо обсягів, періодичності й послідовності перевірок.

Після затвердження наглядовим органом АТ обсягів, періодичності й послідовності перевірок керівник служби внутрішнього аудиту призначає для їх проведення внутрішніх аудиторів, які є найбільш професійно підготовленими для виконання завдання і в яких не виникає конфлікту інтересів при виконанні завдання.

Крім планових перевірок, внутрішній аудит може проводитись:

- за рішенням наглядового органу АТ про аудит певних напрямків діяльності;
- на запит про проведення аудиту, направлений зовнішніми регулюючими чи контролюючими органами.

Проведення позапланових перевірок узгоджується службою внутрішнього аудиту з наглядовим органом.

План проведення планових перевірок доводиться безпосередньо структурному підрозділу, який підлягає перевірці.

Програму аудиторської перевірки розробляє і затверджує керівник служби внутрішнього аудиту після попереднього погодження з наглядовим органом АТ.

Цілі внутрішнього аудиту відрізняються від цілей зовнішнього аудиту, призначенням якого є надання незалежного висновку щодо фінансових звітів фінансової установи.

Незалежний зовнішній аудитор може використовувати результати роботи внутрішнього аудитора.

Внутрішній аудитор не несе відповідальності за використання незалежним зовнішнім аудитором результатів його роботи.

### **Запитання для самоперевірки**

1. Що являє собою внутрішній аудит?
2. Що являє собою служба внутрішнього аудиту?
3. Кому підпорядковується на підприємстві служба внутрішнього аудиту?
4. Які основні завдання внутрішнього аудиту?
5. Які функції виконує служба внутрішнього аудиту?
6. На підставі якого документу діє служба внутрішнього аудиту?
7. Які розділи повинно мати Положення про службу внутрішнього аудиту?

## 2.6. Організація аудиту в комп'ютерному середовищі

### Основні питання

- ☑ *Основні напрямки застосування інформаційних технологій в аудиті*
- ☑ *Аудит касових операцій*
- ☑ *Аудит складу*

### *Основні напрямки застосування інформаційних технологій в аудиті*

Професійна діяльність сучасного аудитора так чи інакше пов'язана з обробкою великих обсягів інформації. Оскільки обсяг інформації постійно зростає, завдання щодо її обробки стають все складнішими, вимагають для свого вирішення великих витрат часу. Це призвело до того, що використання інформаційних систем у практиці аудитора стало важливим чинником успішної роботи, а іноді й необхідною умовою її виконання. Тому засвоєння принципів і прийомів ефективного застосування інформаційних систем у практиці проведення аудиту є актуальним завданням для сучасного аудитора.

Мета даного розділу полягає у розгляді основних напрямків застосування інформаційних технологій в аудиті.

Рівень викладеного матеріалу передбачає, що студент знайомий з курсом інформатики, з принципами побудови файлової системи, вміє працювати у Windows, знається на програмах MS Office.

Перш ніж розглянути питання використання інформаційних технологій у практиці проведення аудиту, зупинимось на специфічних властивостях завдань обробки даних у цій галузі.

Перша відмінність завдань, що стоять перед аудитором — їх різноманітність. Вона виявляється у всіх аспектах інформаційних технологій: у структурі вихідних даних, в алгоритмах їх обробки, у форматі остаточних звітів.

Завдання практичного аудиту мають схильність до аналітичних розрахунків. При вирішенні таких завдань звичайно виникає потреба в гнучкому формуванні алгоритмів обробки даних. Робота аудитора, як правило, жорстко обмежена за часом, тому будувати й реалізувати алгоритми й розрахункові процедури він повинен фактично "на льоту", водночас з проведенням етапів основної роботи.

Важливою особливістю практичної роботи аудитора є те, що початкові дані для вирішення його завдань можуть знаходитись у самих різноманітних форматах. Ці формати визначаються складом програм, які використовує клієнт для зберігання даних бухгалтерського обліку. Тому програмне забезпечення аудитора повинне мати широкі можливості як для імпорту даних із зовнішніх джерел, так і для можливого їх експорту в систему клієнта.

Виходячи з класифікації основних напрямів застосування інформаційних систем в аудиті, можна виділити такі:

‣ *Підготовка звітів.* Будь-який аудитор неминуче стикається з необхідністю сформулювати, надрукувати й надати клієнту звіт. У даному разі йдеться про обробку текстової інформації з можливою інтеграцією даних до зовнішніх додатків.

‣ *Виконання аналітичних розрахунків.* Дані для розрахунків звичайно представлені в реляційній (табличній) формі. Результати розрахунків можуть являти собою як самостійні звіти, так і експортуватися у вигляді складових до загального звіту з виконаної роботи.

‣ *Аналіз і обробка баз даних.* Як правило, в даному разі йдеться про вибірку даних з системи ведення бухгалтерського обліку клієнта і подальшу обробку цих даних аудитором.

‣ *Презентація результатів.* Безумовно, презентувати результати виконаної роботи аудитором доводиться не завжди, хоча забувати про таку можливість не слід.

Для вирішення вказаних завдань ідеально підходить будь-який офісний пакет, наприклад, Microsoft® Office. Він включає:

‣ текстовий процесор Microsoft® Word® для підготовки текстових звітів;

‣ табличний процесор Microsoft® Excel® для організації обчислень і обробки відносно невеликих баз даних;

‣ систему управління базами даних Microsoft® Access® для обробки реляційних баз даних великого обсягу та складної структури;

‣ програму Microsoft® PowerPoint® для створення і демонстрації презентацій;

‣ програму Microsoft® Outlook® — прекрасний засіб роботи з електронною поштою, об'єднаний з електронним органайзером.

Зупинимося на особливостях застосування вказаних програм у практиці аудитора.

#### *Текстові процесори*

Основне призначення цих програм — підготовка текстового звіту. Програми даного класу пропонують широкий набір засобів форматування документа, його верстання, створення таблиць, оформлення виносок, формування змісту, списку рисунків і т.д. Текстові процесори дозволяють легко знаходити інформацію в документі, використовуючи як критерій пошуку текстовий рядок. Вказані функції дуже корисні в роботі аудитора. Їх детальний опис можна знайти в керівництві з користування текстовим процесором. Ми ж звернемо увагу аудитора на деякі особливості використання текстового процесора в його діяльності.

Перше за все, це активне використання стильового оформлення. Деякі документи, що створюються аудитором, мають значний обсяг. Разом із зростанням обсягу документа ускладнюється і його форматування. У більшості випадків непросто згадати, яким саме шрифтом і якого розміру був оформлений заголовок другого рівня на 30-й сторінці у той момент, коли Ви знаходитесь на сторінці 70. Щоб уникнути необхідності постійно контролювати па-



раметри форматування і тримати їх "в голові", аудитору слід з самого початку роботи над звітом побудувати **шаблон** майбутнього документа (або документів). У цьому шаблоні треба визначити набір стилів, використовуючи команду [Формат ▶ Стили и форматирование](#) і надалі застосовувати ці стилі до фрагментів документа. Стилів повинно бути небагато. Досвід свідчить, що на практиці вистачає 4-6 варіантів оформлення.

Використання стилів дасть можливість не тільки швидко переформатувати документ, внісши зміни *в стиль*, але й будувати елементи змісту (команда [Вставка ▶ Ссылка ▶ Оглавление и указатели](#)).

Дуже корисна для аудитора функція пошуку і заміни тексту в документах (команда [Правка ▶ Заменить](#)). Ця команда може не тільки замінити один текстовий рядок на інший, але й відкоригувати при заміні формат. Наприклад, за допомогою цієї команди можна замінити в документі текст "ТОВ "Імпульс" на "ТОВ "Омега" з синім зображенням символів. Це зручно при створенні документів "за зразком", коли аудитор розробляє документ на підставі заготовки (прототипу)<sup>1</sup>. Виконавши заміну атрибутів документа з одночасним переформатуванням внесених змін, всі правки видно як на долоні при біглому перегляді тексту! Такий підхід суттєво економить час, оскільки позбавляє від необхідності уважно перечитувати весь документ у пошуках внесених змін.

Нарешті відзначимо, що текстовий процесор для аудитора — це, як правило, засіб оформлення остаточних звітів і аудиторських висновків. Ці звіти можуть об'єднувати найрізноманітніші дані, які формуються у зовнішніх програмах. Тому в роботі аудитора важливо використовувати технологію скріплення об'єктів, яку підтримує Microsoft ® Office. При цьому слід мати на увазі, що особливий інтерес представляє скріплення системи автоматизації бухгалтерського обліку клієнта із звітами аудитора (наприклад, впровадження результатів обробки стандартних звітів бухгалтерської програми у Microsoft ® Word ®). На цьому шляху можуть виникнути проблеми, оскільки не всі програми автоматизації бухгалтерського обліку можуть виступати як сервер даних для інших додатків. З'ясувати можливість застосування такого піходу треба вже на початковому етапі роботи, виконавши тестовий приклад з імпортування даних. У цілому відзначимо, що текстові процесори в практиці аудитора використовуються досить активно. Тому уважне вивчення їх можливостей, застосування на практиці широкого спектру засобів створення і оформлення документів може істотно підвищити ефективність і якість роботи.

### *Електронні таблиці*

Використання табличних процесорів у практиці бухгалтера і аудитора не можна переоцінити. Немає жодного програмного продукту, який за широтою функцій та можливостями використання у самих різних областях обробки даних міг би змагатися з електронними таблицями. Багато спеціалістів з

---

<sup>1</sup> На практиці така ситуація зустрічається дуже часто.

інформатики вважають, що розробка електронних таблиць є «перлиною» в історії розвитку інформаційних технологій.

Табличний процесор, виходячи з його назви, призначений для обробки таблиць. Під обробкою мають на увазі організацію арифметичних обчислень, сортування, фільтрацію, отримання зведених підсумків, консолідацію, побудову графіків та багато іншого. Функціональні можливостей сучасних табличних процесорів настільки різноманітні, що вони застосовуються практично всіма фахівцями, які мають відношення до інформаційних систем.

Зрозуміло, ми не ставимо завданням описати детально можливості електронних таблиць, для цього був би потрібний набагато більший обсяг видання. Наше завдання — підкреслити найцікавіші можливості табличних процесорів у контексті завдань, характерних для практики проведення аудиту.

Перше, що відрізняє роботу бухгалтера і аудитора — це необхідність обробки таблиць великого обсягу. Це означає, що інструменти створення підсумків, зведених таблиць, сортування даних є найбільш корисними в роботі аудитора

Хотілося б окремо зупинитися на важливому аспекті використання електронних таблиць. Він полягає в тому, що табличний процесор, по суті, є засобом візуального програмування. Це означає, що за допомогою електронних таблиць можна будувати досить складні моделі реальних процесів і потім досліджувати їх поведінку. Наприклад, можна побудувати модель формування доходів підприємства і потім вивчити граничні умови його беззбитковості. Робота з моделями у практиці аудитора дозволяє повною мірою розкрити переваги застосування інформаційних технологій. Модель може використовуватися не тільки для аналізу фінансового стану підприємства, але і для пошуку помилок, з'ясування оптимальних шляхів їх усунення. Нижче проілюструємо застосування даного підходу на практичному прикладі.

#### *Бази даних.*

Системи управління базами даних дозволяють обробляти декілька реляційних таблиць, зв'язаних одна з одною системою відносин. Практично всі СУБД надають у розпорядження користувача могутні засоби створення форм і розробки звітів, систему формування запитів по обробці даних з використанням мови SQL. Не зважаючи на те, що з формальної точки зору СУБД мають у своєму розпорядженні більш розвинений інструмент обробки даних, ніж електронні таблиці, використання СУБД на практиці "рядовими" користувачами обмежене. Основна причина полягає в тому, що бази даних є більшою мірою інструментом програмування і, відповідно, вимагають для свого використання певної підготовки.

Крім того, використання баз даних в роботі аудитора має свою специфіку. Здебільшого інформація для роботи формується з використанням програмного забезпечення, на якому клієнт організує ведення бухгалтерського обліку. В більшості випадків таким забезпеченням є спеціалізовані програми ("1С- Бухгалтерії", "Аспект", "Пачолі" і т.ін.), які фактично є спеціалізованими базами даних. Тому основний інтерес для аудитора представляє сумісне

використання системи електронних таблиць (як інструменту обробки даних) і спеціалізованих програм автоматизації бухгалтерського обліку.

*Програми автоматизації бухгалтерського обліку.*

Більшість підприємств використовують різні комп'ютерні програми для організації і ведення бухгалтерського обліку. Спектр використовуваних програмних засобів даного вигляду вельми широкий.

Незважаючи на істотні відмінності в організації інтерфейсу, функціональних можливостях, засобах конфігурації, всі сучасні програми бухгалтерського обліку мають загальні властивості, надзвичайно корисні аудитору: вони дозволяють миттєво одержувати інформацію про залишки і обороти по рахунках, формувати бухгалтерську, податкову і статистичну звітність, оперувати даними аналітичного обліку. Використання цих можливостей може надати істотну допомогу при проведенні аудиторської перевірки, зменшити обсяг непродуктивної праці, скоротити термін проведення аудиту.

Існує багато програмних систем, які можуть використовуватися аудитором в його практичній роботі. Водночас незаперечним є той факт, що на практиці основним джерелом даних і основним інструментом його отримання є програма, яка застосовується для організації бухгалтерського обліку на підприємстві — замовнику аудиторських послуг. Перенесення даних (а тим більше алгоритмів їх обробки!) з одного комп'ютерного середовища в інше — процес складний, потребує багато часу і трудових витрат. Тому можливість застосування програми бухгалтерського обліку клієнта в роботі аудитора — одна з необхідних умов ефективного застосування комп'ютерних технологій у практиці проведення аудиту.

Технології використання комп'ютерних засобів у бухгалтерському обліку різних підприємств можуть істотно відрізнятися. У невеликих організаціях весь бухгалтерський і податковий облік може вестися на одному комп'ютері. У цьому разі говорять про роботу з бухгалтерською програмою у монопольному режимі.

Якщо підприємство обслуговують декілька бухгалтерів, їх комп'ютери, як правило, об'єднані в локальну мережу. При цьому робота ведеться з єдиною базою даних, яка розташована на спеціальному сервері.

Великі організації, які мають чисельну кількість територіально віддальених філій, використовують розгалужену систему бухгалтерського обліку, яка взаємодіє через мережу Інтернет, передаючи дані та звіти для їх консолідації на загальному сервері.

Незалежно від способу роботи, аудитору має сенс працювати з *локальною* копією бази даних клієнта. Одержати таку копію нескладно. У більшості випадків достатньо скопіювати файли з даними до окремого розділу або до окремої папки, зареєструвати в бухгалтерській програмі окремого користувача і вказати системі зв'язок між новим користувачем і створеною копією бази даних.

Робота з локальною базою має для аудитора багато переваг. По-перше, — це безпека. Працюючи в загальній мережі, аудитор не гарантований від можливої зміни в даних за аналізований ним звітний період. Найгірше, що

такі зміни можуть з'явитися внаслідок помилки одного з користувачів саме у той момент, коли аудитор формує звіт або запит. Незважаючи на те, що помилку буде виправлено, аудитор продовжить працювати з некоректними даними, що призведе у подальшому до неминучої помилки. Іншим аспектом безпеки виступає проблема конфіденційності інформації аудиту по відношенню до співробітників підприємства. Працюючи в загальній мережі, аудитор не має повної гарантії того, що його дії і сформовані файли не можуть побачити інші користувачі! Таким чином, локалізація даних, на наш погляд, — невід'ємна умова роботи аудитора.

Важливою перевагою роботи з локальною копією бази даних є також швидкість формування звітів. Робота аудитора багато в чому має аналітичний характер, часто пов'язана з виявленням помилок обліку. Такий режим характеризується високою частотою формування звітності, передбачає формування звітів її для різних періодів часу, активне використання запитів до бази даних тощо. У багатьох випадках аудитор може застосовувати специфічні запити, що вимагають досить складної обробки. Робота з локальною копією у цьому разі суттєво підвищить оперативність і комфортність роботи.

У загальному випадку перш ніж розпочати роботу, аудитору слід уважно ознайомитися з комп'ютерною програмою, яка працює у клієнта. В першу чергу при цьому слід звернути увагу на ряд питань системного характеру, а саме:

- ▶ переконатися, що використовуване програмне забезпечення працює коректно і не містить внутрішніх (програмних) помилок, які можуть привести до системних вад при формуванні звітності;
- ▶ проаналізувати специфіку організації обліку та її віддзеркалення у контексті конкретної бухгалтерської програми;
- ▶ з'ясувати можливість впровадження до програмного забезпечення процедур і функцій для реалізації специфічних потреб щодо проведення аудиту.

Якщо програмне забезпечення задовольняє перерахованим вимогам і принципово може використовуватися у процесі аудиту, має сенс деталізувати коло завдань, до вирішення яких у першу чергу доцільно залучити комп'ютерні технології. Доброю практикою у цьому випадку є складання плану проведення аудиту. Складаючи такий план, потрібно оцінити трудомісткість виконання кожного етапу і з'ясувати принципову можливість використання комп'ютерної техніки для його реалізації. При розгляді окремих робіт слід виділити серед них найбільш трудомісткі в обчислювальному аспекті і проаналізувати, чи можливо їх рішення засобами комп'ютерної системи. Якщо відповідь на ці питання не є очевидною, розумно звернутися до клієнта та його фахівців, що володіють специфікою конкретної комп'ютерної програми. Більшість сучасних програм мають розвинені засоби настройки і конфігурації і, цілком можливо, що їх використання вирішить проблему.

Резюмуючи сказане, можна зробити такі висновки.

► Використання комп'ютерних технологій у практиці аудитора часто потребує виконання аналітичних розрахунків, обробки великого обсягу даних табличної структури.

► Для вирішення подібних завдань можливостей "стандартної" системи автоматизації бухгалтерського обліку здебільшого недостатньо. Аудитору потрібна більша гнучкість і універсальність програмного забезпечення, ніж та, яку пропонують програми автоматизації бухгалтерського обліку. Таку гнучкість і універсальність аудитор може одержати від пакету електронних таблиць.

► У практичній роботі аудитор повинен розглядати програму бухгалтерського обліку як джерело даних. Щодо їх обробки, реалізації аналітичних розрахунків, найбільш універсальним інструментом тут слід визнати пакет електронних таблиць.

► Сумісне використання системи бухгалтерського обліку в поєднанні з пакетом електронних таблиць дає аудитору зручний і потужний інструмент у його практичній роботі.

Безумовним лідером популярності серед програм автоматизації бухгалтерського обліку слід визнати програми сімейства «1С». Серед доступних пакетів електронних таблиць — програми Microsoft® Excel® і Open Office<sup>2</sup>.

Розглянемо на конкретних прикладах можливості використання цих програм для вирішення завдань практичного аудиту.

### ***Аудит касових операцій***

Застосування інформаційних технологій при аудиті касових операцій дуже ефективне. Проводок по касі звичайно багато, контролювати залишки треба за всі банківські дні одночасно. Тому аудитору потрібен швидкий і надійний інструмент для контролю залишків, оборотів по касі і розрахунку лімітів грошових коштів з поправкою на небанківські дні. Таким інструментом є *модель каси*. Вона є електронним касиром, який швидко й покірливо дасть у руки аудитора всю необхідну інформацію про стан каси при будь-яких змінах в ній.

Аналізувати касу в бухгалтерській програмі незручно — вона для цього просто не призначена. Формувати модель зручно в Excel®, імпортуючи в нього дані з програми автоматизації бухгалтерського обліку. Покажемо, як це зробити з використанням програми «1С:Бухгалтерия».

Спочатку формуємо звіт «**Картка рахунку**» по субрахунку 301 за потрібний період. Вибираємо з меню «Файл Зберегти як», в полі вибору типу файлу указуємо «Таблиця Excel (\*.xls)». У нашому прикладі файл записаний з ім'ям «Каса 01.01.xls».

Щоб Excel правильно сприймав числа (програма «1С:Бухгалтерия» використовує як десятковий роздільник *крапку*) змінимо тип роздільника цілої і дробової частини в Windows. Для цього входимо в меню «Пуск ► Панель

---

<sup>2</sup> Головна перевага пакету Open Office полягає у тому, що він є умовно безкоштовним.

управління ► Язык и стандарти» і вказуємо **крапку** як десятковий роздільник<sup>3</sup>. Відкриваємо в Excel і завантажуюмо в нього збережений звіт (рис.2.6.1).

Для формування моделі звіт потрібно перетворити до формату бази даних Excel. Спочатку прибираємо рядки 1-4 і видалимо цифри в колонці «Поточне сальдо». Праворуч від колонки «Поточне сальдо» додамо колонку «Перевищення». Приберемо всі лінії меж таблиці, окрім ліній в заголовку.

| А |                             | В                               |   | С     |           | Д      | Е        | Г           | Н        | І |
|---|-----------------------------|---------------------------------|---|-------|-----------|--------|----------|-------------|----------|---|
| 1 | Оновити                     | Настройка                       |   |       |           |        |          |             |          |   |
| 2 | ООО "Добро"                 |                                 | Сформована 30.04.06 в 16:01:33  |       |           |        |          |             |          |   |
| 3 | <b>Картка рахунку :301</b>  |                                 |   |       |           |        |          |             |          |   |
| 4 | <b>за 1 Квартал 2005 р.</b> |                                 |   |       |           |        |          |             |          |   |
| 5 | Дата                        | Документ                        | Операции  | Дебет |           | Кредит |          | Тек. сальдо |          |   |
| 6 |                             |                                 |   | Счет  | Сумма     | Счет   | Сумма    |             |          |   |
| 7 | Сальдо на 01.01.05          |                                 |   |       |           |        |          |             |          |   |
| 8 | 05.01.05                    | Расх. касс. ордер<br>РКО-000001 | Коваленко А. Н.<br>Коваленко А. Н.<br>Основная касса (грн)<br>На покупку МБП              | 3721  | 15 526,95 | 301    | 6 000,00 | Д           | 9 526,95 |   |
| 9 | 09.01.05                    | Прих. касс. ордер<br>ПКО-000001 | Коваленко А. Н.<br>Основная касса (грн)<br>Коваленко А. Н.<br>Возврат подотчетных средств | 301   | 50,00     | 3721   |          | Д           | 9 576,95 |   |

Рис. 2.6.1 — Звіт «Картка рахунку» в Excel

Прибираємо параметри об'єднання осередків (наприклад, в блоці [A3.C3](#)), нам потрібно буде вносити в ці осередки дані. Для цього клацнемо правою кнопкою по осередку, з випадного меню виберемо **«Формат осередків»**, і на вкладці «Вирівнювання» знімемо відмітку «об'єднання осередків». В осередок [A3](#) запишемо дату – 01.01.05, значення сальдо перенесемо в осередок [I3](#) (щоб сальдо на 01.01.05 не потрапляло в обороти). Підписи до колонок «Дата», «Документ», «Операції» перемістимо на рядок нижче, так щоб вони були в одному рядку з підписами «Рахунок» і «Сума».

У колонці «Дата» у нас дати, а осередки цієї колонки мають формат «Загальний». Пройдемо по всіх осередках з датами, послідовно натискаючи клавіші [F2](#) (редагування осередку) і [Enter](#). Загальний формат зміниться на формат «Дата». Тепер Excel зможе працювати з інформацією в осередках, як з датами – правильно сортувати, складати й віднімати і т.д.

У нашу таблицю потрапили тільки ті дати, за які були касові операції. Перевищення ліміту знадобитися визначати за всі банківські дні. Тому потрібно додати в таблицю бракуючі дати. Це можна зробити вручну або з використанням автозаповнення і сортування. Для цього в кінці таблиці додаємо всі дати з 01/01/05 по 31/01/05 і сортуємо таблицю по колонці А. Одержана таким чином таблиця є заготівкою для моделі. До неї треба додати формули

<sup>3</sup> Альтернативный вариант решения задачи — в ячейках Excel с цифрами с помощью функции «Поиск и замена» заменить запятые на пробелы, а затем все точки — на запятые.

розрахунку оборотів за день і поточне сальдо на кінець дня «за ланцюжком». Тоді можна буде побачити, як додавання або зміна операцій по касі впливає на залишки за все подальші дні.

Для розрахунку оборотів за день скористаємося [Мастером итогов](#). Виділимо на аркуші область A2.Gxx – заголовки стовпців і дані, по яких потрібно підбити підсумки (xx означає номер останнього рядка в базі даних моделі). Командою «Данные Итоги.» викликаємо Майстра. Вказуємо, що при кожній зміні значень у стовпці «Дата» нам потрібно підсумувати значення осередків у стовпцях «Сума». Таких стовпців у таблиці два – по дебету і кредиту. Натискаємо «ОК», одержуємо обороти по днях і загальний підсумок. Майстер підсумків не тільки порахував обороти по дебету і кредиту каси по днях і за місяць, але і згрупував рядки таблиці – праворуч від аркуша з'явилося схематичне відображення структури і кнопки для розгортання і згортання рядків.

Очевидно, що залишок каси на кінець дня рівний залишку на початок + прихід – витрата. Введемо відповідні формули для кожного підсумкового рядка стовпця «Поточне сальдо». В осередку I4 буде формула  $=I3+E4-G4$ . В осередку I6 - формула  $=I4+E6-G6$ , у осередку I8 - формула  $=I6+E8-G8$ , і т.д. Оскільки кількість записів у касі щодня різна, копіювати формули для поточного сальдо треба акуратно: посилання на осередок з попереднім залишком при копіюванні доведеться виправляти.

Додамо праворуч від колонки «Поточне сальдо» стовпець «[Превиш.](#)» і розрахуємо в ньому перевищення ліміту за день. Тут є одна тонкість: не всі дні місяця — банківські. Наприклад, це 1,2 січня (святковий день), суботи і неділі. Вільний стовпець Н нашої таблиці озаглаavimo «Дні», і в осередках стовпця Н відзначимо небанківські дні (наприклад, позначками «ПР», «СБ», «ВС»). Складемо формулу для розрахунку перевищення ліміту за день. Для осередку J4 формула буде такою:  $=ЕСЛИ(І(I4>12000;H4="");I4-12000;0)$ , що означає «якщо залишок на кінець дня більше 12000 грн. і день ніяк не помічений, виводимо в осередок суму перевищення, інакше виводимо нуль». Копіюємо формулу у відповідні осередки стовпця. Модель каси (рис. 2.6.2) готова.

| 1 | 2 | 3 | A        | B                 | C               | D     | E      | F    | G        | H            | I       | J |
|---|---|---|----------|-------------------|-----------------|-------|--------|------|----------|--------------|---------|---|
|   |   |   |          |                   |                 | Дебет | Кредит |      |          | Тек. сальдо  | Превыш. |   |
|   |   |   | Дата     | Документ          | Операции        | Счет  | Сумма  | Счет | Сумма    | Дни          |         |   |
| + |   |   | 31.12.04 | Итог              |                 |       | 0      |      | 0        | 15 526,95    | 3526,95 |   |
| + |   |   | 01.01.05 | Итог              |                 |       | 0      |      | 0,00     | Сб 15 526,95 | 0       |   |
| + |   |   | 02.01.05 | Итог              |                 |       | 0      |      | 0,00     | Вс 15 526,95 | 0       |   |
| + |   |   | 03.01.05 | Итог              |                 |       | 0      |      | 0,00     | 15 526,95    | 3526,95 |   |
| + |   |   | 04.01.05 | Итог              |                 |       | 0      |      | 0,00     | 15 526,95    | 3526,95 |   |
| . |   |   | 05.01.05 | Расх. касс. ордер | Расход по кассе | 3721  |        | 301  | 6 000,00 | Д            |         |   |
| . |   |   | 05.01.05 |                   |                 |       |        |      |          |              |         |   |
| - |   |   | 05.01.05 | Итог              |                 |       | 0      |      | 6000,00  | 9 526,95     | 0       |   |
| + |   |   | 06.01.05 | Итог              |                 |       | 0      |      | 0,00     | 9 526,95     | 0       |   |
| + |   |   | 07.01.05 | Итог              |                 |       | 0      |      | 0,00     | 9 526,95     | 0       |   |
| + |   |   | 08.01.05 | Итог              |                 |       | 0      |      | 0,00     | Сб 9 526,95  | 0       |   |
| . |   |   | 09.01.05 | Прих. касс. ордер | Приход по кассе | 301   | 50,00  | 3721 |          | Д            |         |   |

Рис. 2.6.2 — Модель каси

Спробуємо ввести ще один витратний касовий ордер на суму 5000 грн, у вільний рядок таблиці за 5-е січня. Excel одразу ж перерахує всі залишки і проконтролює перевищення ліміту.

Подальші удосконалення моделі мають оформлювальний характер і можуть бути корисні при роботі з великими таблицями. Щоб перегортати довгу таблицю і завжди бачити її заголовки, встановіть курсор в осередок A3 і виконайте команду «Меню Закріпити області». Для стовпців E,G,I,J вкажіть числовий формат з точністю 2 знаки після коми і з виділенням негативних чисел червоним кольором. Це дозволить легко контролювати помилки. В осередок I2 корисно записати формулу =МИН(I3:Ixx), а в осередок J2 – формулу =МАКС(J3:Jxx). Вони дозволять контролювати появу кредитового сальдо за якийсь день (негативне значення в I2), і максимальне перевищення ліміту (осередок J2). Оскільки область рядків закріплена, ці значення завжди буде видно.

І останній, але дуже важливий момент. При аудиті каси дуже корисно використовувати автофільтр, щоб оперативно вибирати потрібні фрагменти даних. Щоб суми залишків і оборотів при використанні автофільтра залишалися незмінними, потрібно замінити функцію підсумовування «Проміжні підсумки» (її записав в таблицю майстер підбиття підсумків) на просте підсумовування. Для цього зручно скористатися засобом «Поиск и замена». Виконуємо команду «Правка Заменить», і у вікні, яке відкрилося, вказуємо, що текст =ПРОМЕЖУТОЧНЫЕ.ИТОГИ(9; треба замінити на текст =СУММ(. Натискаємо кнопку «Заменить все», і формули в таблиці перетворені. Рядок «Загальний підсумок» тепер показує обороти по дебету і кредиту в 2 рази більше, ніж є насправді (оскільки складаються і суми проводок, і загальні суми за день). Рекомендуємо її видалити.



Командою

«Данные ▶ Группа і структура ▶ Удалить структур» вида-  
лимо групування рядків, створене в таблиці Мастером итогов.

Виділимо стовпці «Документ» і «Операції», командою «Правка За-  
менить» видаляємо зайві пропуски в тексті: замінюємо два пропуски на  
один пропуск. Натискаємо на кнопку «Замінити все» і повторюємо дії до  
тих пір, поки не з'явиться повідомлення про те, що більше замінювати нічого.  
Клацаємо правою кнопкою по виділених стовпцях і на вкладці «Вирівню-  
вання» меню «Формат осередків» прибираємо позначку «Перено-  
сити по словах». Тепер можна фільтрувати ці стовпці, вказавши як кри-  
терій для фільтру яке або слово (або частина слова) з текстового змісту осе-  
редку.

Накладаємо на таблицю фільтр, починаючи з другого рядка. Тепер у  
нас є можливість вибирати дані з моделі по умові (рівно – не рівно, містить –  
не містить, і т.д.). Відфільтруємо колонку «Перевищення» за значеннями «не  
порожні». На екрані будуть видимі тільки рядки з підсумками за день. В осе-  
редок E1 (сума дебету) запишемо формулу :  
=ПРОМЕЖУТОЧНЫЕ.ИТОГИ(9;E3:Exx), де xx- номер останнього рядка в  
таблиці і скопіюємо її в осередок G1. Ця функція покаже суму оборотів по  
дебету і кредиту з урахуванням дії автофільтру.

Після внесення цих змін працювати з моделлю набагато зручніше. На-  
приклад, знявши фільтр із стовпця «Перевищення», і відфільтрувавши ко-  
мандою «(Условие) Содержит» тільки рядки стовпця «Операції» з текс-  
том «Коваленко», ми побачимо всі операції по касі з менеджером Коваленко,  
а проміжні підсумки у верхньому рядку покажуть обороти з ним. Але найго-  
ловніше — будь-які зміни в моделі дозволяють відстежити картину зміни в  
касі за весь даний період.

Остаточний вигляд моделі каси показаний на рис. 2.6.3.

|    | A        | B     | C     | D     | E    | F      | G       | H   | I           | J       |
|----|----------|-------|-------|-------|------|--------|---------|-----|-------------|---------|
| 1  |          |       |       | Дебет | 0    | Кредит | 6000    |     | Тек. сальдо | Превыш. |
| 2  | Дат      | Докум | Опера | Сче   | Сумм | Сче    | Сумм    | Дни | 8 513,7     | 0,00    |
| 4  | 31.12.04 | Итог  |       |       | 0    |        | 0       |     | 15 526,95   | 3526,95 |
| 6  | 01.01.05 | Итог  |       |       | 0    |        | 0,00    | Сб  | 15 526,95   | 0       |
| 8  | 02.01.05 | Итог  |       |       | 0    |        | 0,00    | Вс  | 15 526,95   | 0       |
| 10 | 03.01.05 | Итог  |       |       | 0    |        | 0,00    |     | 15 526,95   | 3526,95 |
| 12 | 04.01.05 | Итог  |       |       | 0    |        | 0,00    |     | 15 526,95   | 3526,95 |
| 15 | 05.01.05 | Итог  |       |       | 0    |        | 6000,00 |     | 9 526,95    | 0       |
| 17 | 06.01.05 | Итог  |       |       | 0    |        | 0,00    |     | 8 526,95    | 0       |

Рис. 2.6.3 — Остаточний вид моделі каси

Модель дає вичерпну інформацію про стан каси: залишки і обороти по  
днях, максимальне перевищення ліміту, мінімальний залишок в касі. Але  
найголовніше перевага одержаної моделі — миттєва реакція на зміни, що  
вносяться. Саме ця якість робить модель незамінною для аудитора: досить  
ввести в модель реальні дані і необхідні коректування і вся картина руху

грошових коштів буде видно, як на долоні. Використання моделі в поєднанні з функцією підбору параметрів дозволить швидко локалізувати область помилки при веденні каси, а потім проаналізувати причину її виникнення і оптимальні шляхи усунення.

### *Аудит складу*

Склад — це невід'ємна частина практично будь-якого підприємства незалежно від характеру його діяльності. Рух ТМЦ на складі відображається за допомогою електронної системи реєстрації (що може дозволити собі далеко не кожне підприємство!) або на підставі документів і відповідних бухгалтерських проводок. Внаслідок багатьох причин об'єктивного й суб'єктивного характеру (помилки в документах, плутанина з датами приходу і реалізації ТМЦ і т.п.) може статись, що в якийсь момент реальні залишки ТМЦ не відповідають даним бухгалтерського обліку. Усунення подібних негараздів, як правило, роблять на підставі інвентаризації ТМЦ або їх перерахунку. При великій номенклатурі й оборотах провести інвентаризацію ТМЦ непросто, тому її проводять з певною періодичністю або, що набагато гірше, в момент виявлення помилок.

Подібна практика має в собі величезну небезпеку: головний бухгалтер підприємства може бути упевнений, що його склад «йде» тільки на момент проведення переобліку. Що відбувається *між* інвентаризаціями, він достовірно не знає. Крім того, немає ніякої гарантії, що усунення виявлених помилок в обліку не внесло нових невідповідностей, наприклад, що в результаті коригувань не з'явилися кредитові залишки по 28 рахунку. Щоб уникнути подібних ситуацій і детально проаналізувати склад, аудитору потрібен швидкий і точний інструмент аналізу складу *в динаміці*. Іншими словами, йому потрібна *модель складу* — комп'ютерна програма, яка б імітувала роботу комірника. Основне завдання такого «електронного комірника» — визначити залишки й обороти (у кількісному і вартісному виразах) по складу за довільний період часу в розрізі будь-якої групи ТМЦ.

Моделювання — дуже потужний прийом розв'язання багатьох практичних завдань. У бухгалтерському обліку й аудиті моделювання інколи дає неоціниму допомогу. Аналіз руху ТМЦ — саме той випадок. Модель можна використовувати не тільки для перевірки правильності ведення обліку. Доповнивши її грошовими показниками, можна одержати прекрасний аналіз грошових потоків, визначити рентабельність продажів по кожному товару з урахуванням динаміки (чистий приведений прибуток), внутрішню ставку доходу, проаналізувати динаміку продажів по окремих контрагентах. Загальний вигляд моделі складу показаний на рис 4.

Вона побудована на основі даних з руху ТМЦ. Ці дані були імпортовані в Microsoft® Excel® із програми «1С Бухгалтерия». У «1С» одержати дані щодо руху ТМЦ можна стандартним звітом по проводках або звітом «Картка рахунку по субконто». Щоб трансформувати звіт з «1С» до форми, поданої

на рис. 2.6.4, застосовувався інструмент зведених таблиць, сортування і розрахунок підсумків.

| 3  | Дата       | ТипОпер | 1:1:7 | 1:1:8 | 1:102:7 | 1:107:10 |
|----|------------|---------|-------|-------|---------|----------|
| 4  | 01.09.2003 | НО      | 280   |       |         |          |
| 5  | 01.09.2003 | Д       | 0     | 0     | 0       | 0        |
| 6  | 01.09.2003 | Д+1     |       |       |         |          |
| 7  | 01.09.2003 | К       | -180  | 0     | 0       | 0        |
| 8  | 01.09.2003 | ОСТ     | 100   | 0     | 0       | 0        |
| 9  | 02.09.2003 | Д       | 0     | 0     | 0       | 0        |
| 10 | 02.09.2003 | Д+1     | 1480  | 200   |         | 160      |
| 11 | 02.09.2003 | К       | -300  | 0     | 0       | 0        |
| 12 | 02.09.2003 | ОСТ     | 1280  | 200   | 0       | 160      |
| 13 | 03.09.2003 | Д       | 0     | 0     | 0       | 0        |

Рис. 2.6.4 — Модель складу

У моделі по колонках перераховані коди ТМЦ (можуть використовуватися і найменування), по рядках — дати. Для кожної дати в таблиці передбачені чотири рядки: початковий залишок (НО), Дебет (Д), Кредит(К), робочий рядок (Д+1) і залишок на кінець періоду (ОСТ). У елементах таблиці записані значення оборотів для кожного виду ТМЦ. Єдиним розрахунковим полем таблиці є осередки в рядку ОСТ. Вони визначаються як:  $ОСТ_i = ОСТ_{i-1} + Д_i - К_i$ ,  $ОСТ_{i-1}$  — залишок на кінець попереднього інтервалу,  $Д_i$  — дебетовий оборот,  $К_i$  — кредитовий оборот в даному інтервалі. Щоб форматування таблиці сприяло швидкому і зручному контролю ключових параметрів стану складу, використовувався формат Числовий (з параметром виділення негативних значень червоним кольором) і Умове форматування. Це дозволяє легко контролювати появу негативного сальдо по товару.

|    | A          | B    | C     | D     | E       | F        |
|----|------------|------|-------|-------|---------|----------|
| 1  | Раб        | Опер | 1:1:7 | 1:1:8 | 1:102:7 | 1:107:10 |
| 6  | 01.09.2003 | ОСТ  | 100   | 0     | 0       | 0        |
| 10 | 02.09.2003 | ОСТ  | 0     | 0     | 0       | 0        |
| 14 | 03.09.2003 | ОСТ  | 0     | 200   | 0       | 0        |
| 18 | 04.09.2003 | ОСТ  | 0     | 200   | 0       | 0        |
| 22 | 05.09.2003 | ОСТ  | -160  | 200   | 0       | -160     |
| 26 | 06.09.2003 | ОСТ  | 860   | 200   | 0       | 0        |
| 30 | 07.09.2003 | ОСТ  | 760   | 200   | 0       | 0        |
| 34 | 08.09.2003 | ОСТ  | 640   | 200   | 0       | 0        |
| 38 | 09.09.2003 | ОСТ  | 560   | 200   | 0       | 0        |
| 42 | 10.09.2003 | ОСТ  | 520   | 200   | 0       | 0        |

Рис. 2.6.5 — Аналіз залишків за результатами моделі

На рис. 2.6.5 показаний приклад роботи з моделлю в режимі автофільтру (меню Данние ► Фільтр ► Автофільтр). З його допомогою ми залишили на екрані рядка із залишками (вказали умову фільтрації значень в колонці Опер, в ній повинен знаходитися у рядках ОСТ).

На моделі добре видно, що 05/09/ по ТМЦ 1:1:7 і 1:107:10 є кредитові залишки. Негативне сальдо потрапляє на п'ятницю, це дозволяє припустити, що наприкінці тижня було проведено інвентаризацію. У результаті інвента-

ризації дані надходжень та витрат були збалансовані (залишки на кінець місяця відповідають реальним), проте динаміку процесу головний бухгалтер не аналізував.

Вибравши з таблиці всі приходи (для цього досить змінити умову фільтрації значень в колонці **Опер:** тепер у ній має знаходитись рядки **Д**), одержимо звіт про обсяги надходжень (рис. 2.6.6). Такий звіт дозволяє аудитору співставити наявність доступних транспортних засобів з обсягами перевезень. Наприклад, за нашою моделлю видно, що 06/09 (у суботу) обсяг надходжень (прихід) по товару 1:1:7 майже вдсятеро перевищив максимальне надходження по цій позиції за весь подальший період (максимальне надходження склало 120 одиниць 17/09). Зрозуміло, що така цифра також потребує додаткового вивчення, особливо якщо взяти до уваги хронологію процесу.

|    | A          | B    | C     | D     | E       | F        |
|----|------------|------|-------|-------|---------|----------|
| 1  | Раб        | Опер | 1:1:7 | 1:1:8 | 1:102:7 | 1:107:10 |
| 3  | 01.09.2003 | Д    | 30    | 75    | 10      | 2        |
| 7  | 02.09.2003 | Д    | 20    | 0     | 21      | 0        |
| 11 | 03.09.2003 | Д    | 0     | 50    | 60      | 24       |
| 15 | 04.09.2003 | Д    | 10    | 10    | 15      | 20       |
| 19 | 05.09.2003 | Д    | 0     | 0     | 0       | 0        |
| 23 | 06.09.2003 | Д    | 1020  | 40    | 45      | 16       |
| 27 | 07.09.2003 | Д    | 0     | 0     | 0       | 0        |
| 31 | 08.09.2003 | Д    | 75    | 16    | 8       | 22       |
| 35 | 09.09.2003 | Д    | 15    | 10    | 18      | 0        |
| 39 | 10.09.2003 | Д    | 0     | 90    | 0       | 0        |

Рис. 2.6.6 — Аналіз надходжень за результатами моделі

Ми розглянули деякі питання використання інформаційних технологій при організації аудиту. Основну увагу було зосереджено на забезпеченні аудитора гнучким і універсальним інструментом для вирішення його практичних завдань. Створити такий інструмент можна на базі програми автоматизації бухгалтерського обліку, доповнивши її аналітичними функціями для аналізу і моделювання різних аспектів господарської діяльності підприємства. Ідеальним середовищем для розробки моделей і виконання вказаних розрахунків слід визнати пакет електронних таблиць.

Основні принципи, підходи й технічні прийоми, використовувані при побудові вказаних моделей, можуть застосовуватись аудиторами в практичній роботі.

### Запитання для самоконтролю

1. Назвіть основні напрямки застосування інформаційних систем в області аудиту.
2. Які програмні засоби звичайно використовують аудитори у своїй професійній діяльності?
3. Опишіть основні можливості тестового процесора.
4. Які властивості текстових процесорів, на ваш погляд, в найбільший спосіб сприяють підвищенню ефективності роботи ?

5. Назвіть основні функціональні можливості й призначення електронних таблиць.
6. Що відрізняє електронну таблицю від бази даних?
7. Які засоби обробки даних в електронних таблицях Вам відомі?
8. Які вимоги ставляться до програмного забезпечення, що застосовується при проведенні аудиту?
9. Опишіть постановку й мету завдання аудиту касових операцій.
10. Що таке модель процесу? Яке місце займає моделювання в практиці роботи аудитора?
11. Опишіть склад інструментів і загальний алгоритм їх використання при побудові моделі каси.
12. Яку мету переслідує модель руху ТМЦ на складі? Яку інформацію вона надає аудиторам?
13. Які інструменти використовувались при побудові моделі складу?
14. Дайте характеристику засобам фільтрування даних Excel.
15. Що відрізняє зведені таблиці від режиму підведення підсумків в Excel?

## 2.7. Методика аудиту корпоративних прав та облікової політики

### Основні питання

- ☑ *Аудит облікової політики*
- ☑ *Нормативне забезпечення аудиту і об'єкти аудиту корпоративних прав*
- ☑ *Програма аудиту облікової політики і робочі документи для забезпечення аудиту*
- ☑ *Програма аудиту корпоративних прав і робочі документи для забезпечення аудиту*

### Глосарій термінів за темою

**Облікова політика** - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

**Наказ про облікову політику** - це внутрішній нормативний документ з організації і порядку ведення обліку на підприємстві.

**Облікова оцінка** – попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

**Корпоративні права** – це права особи на частку у статутному фонді (майні) товариства, що включають право на участку цієї особи в управлінні, отримання певної частки прибутку (дивідендів) та активів у разі ліквідації останнього відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

**Корпоративне управління** - система відносин між інвесторами–власниками товариства, його менеджерами, а також зацікавленими особами для забезпечення ефективної діяльності товариства, рівноваги впливу й балансу інтересів учасників корпоративних відносин.

**Корпоративні права держави** - це її право на частку (пай) у статутному фонді (капіталі) юридичної особи, включаючи право отримання державою відповідної частини прибутку, а також частини активів у разі ліквідації товариства відповідно до чинного законодавства.

### *Аудит облікової політики на підприємстві*

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

В обліковій політиці підприємства мають бути відображені всі принципи питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, тому до її формування необхідно підходити дуже ретельно, залежно від того наскільки

об'єктивно і точно буде розкрито інформацію про фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності.

Мета аудиту облікової політики підприємства - встановлення її відповідності чинним нормативним і законодавчим актам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.

Об'єктом аудиту облікової політики є всі внутрішньофірмові документи, що визначають питання організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Завданням аудиту облікової політики є:

- встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики підприємства;
- визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;
- вивчити дотримання при розробці наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;
- дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;
- перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затверджений робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- проаналізувати й оцінити загальні й конкретні елементи облікової політики.

Наказ про облікову політику - це внутрішній нормативний документ з організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який містить сукупність способів та процедур організації і ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності. Облікову політику підприємства розробляє головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.

Документом, в якому фіксуються положення облікової політики, є наказ керівника, що складається на кожен наступний рік. При цьому з метою зіставлення даних при веденні бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна. Зміна положень облікової політики на наступний звітний рік повинна бути обґрунтована й відображена у Примітках до фінансової звітності.

Недотримання підприємством вимог щодо законодавчої регламентації облікової політики, навіть при несуттєвому впливі на фінансові результати діяльності підприємства і достовірність фінансової звітності, може призвести до негативних наслідків з боку уповноважених державних контролюючих органів.

При аудиті стану організації облікової політики аудитор повинен з'ясувати такі питання:

- чи дотримується порядок оформлення наказу про облікову політику, чи наявні на підприємстві необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з обліковою політикою;

- наскільки ефективний облік на підприємстві, що перевіряється, як вирішені питання на складних ділянках облікової роботи, наскільки завантажений обліковий персонал від виконання невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються для виключення дублювання даних;

- чи є облік дієвим, оперативним, чи використовуються облікові дані для безпосередньої і швидкої допомоги керівництву, адміністративно-управлінському та інженерно-технічному персоналу у вирішенні завдань, поставлених перед ним. Чи своєчасно надаються необхідні довідки, пояснення, матеріали для аналізу, обґрунтовані рекомендації, розрахунки тощо;

- як організована облікова робота на підприємстві: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівниками бухгалтерії, але й обліково-зобов'язаними особами. Чи правильно розподілені обов'язки між всіма обліковими працівниками у відповідності з посадами та кваліфікацією, чи розроблені для них посадові інструкції, що визначають їх обов'язки та відповідальність за доручену ділянку роботи. Чи проводиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку, чи перевіряється у процесі інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок;

- які форми документації застосовуються на підприємстві, як використовуються типові форми первинного обліку, чи не виготовляє підприємство спеціальних форм при можливості й доцільності застосування типових. Які є недоліки в застосуванні на підприємстві спеціальних форм, чи дотримуються правила користування бланками строгої звітності, чи не випускаються зайві примірники документів;

- чи забезпечена на підприємстві єдність і порівнянність облікових і планових показників, а також дотримання одноманітності в методах їх розрахунку, необхідної для контролю виконання плану.

При вивченні облікової політики підприємства аудитор необхідно звернути увагу на те, щоб у наказі про облікову політику підприємства було передбачено один з наступних варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку (табл. 2.7.1)



**Таблиця 2.7.1 - Можливі варіанти організації та ведення бухгалтерського обліку**

| № з/п | Облікова політика підприємства                                     | Можливі варіанти  |
|-------|--|---|
| 1     | Вибір суб'єкта, який здійснює облік                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>– бухгалтерська служба</li> <li>– бухгалтер</li> <li>– керівник</li> <li>– приватний підприємець</li> <li>– аудиторська фірма</li> </ul>   |
| 2     | Організація роботи облікового апарату                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>– централізована</li> <li>– децентралізована</li> <li>– змішана</li> </ul>   |
| 3     | Технологія обробки облікової інформації                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>– ручна</li> <li>– із застосуванням комп'ютерної техніки</li> </ul>  |
| 4     | Форма бухгалтерського обліку (вибирає бухгалтер)                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– журнальна</li> <li>– спрощена без ведення регістрів обліку майна</li> <li>– спрощена з веденням регістрів обліку майна та ін.</li> </ul>   |
| 5     | Форми первинних облікових документів                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>– типові уніфіковані облікові документи</li> <li>– перелік форм первинних документів, розроблених підприємством</li> <li>– форми первинних документів для внутрішнього контролю</li> </ul> |
| 6     | Правила документообігу і технології обробки облікової документації | <ul style="list-style-type: none"> <li>– строк надання проміжної документації структурними підрозділами</li> <li>– графік документообігу</li> <li>– форма бухгалтерського обліку</li> </ul>                                       |
| 7     | Структурні підрозділи, виділені на окремий баланс                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– перелік відокремлених підрозділів, виділених на окремий баланс</li> <li>– перелік відокремлених підрозділів, не виділених на окремий баланс</li> </ul>                                   |
| 8     | Метод нарахування амортизації основних засобів                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>– кумулятивний</li> <li>– прямолінійний</li> <li>– виробничий</li> <li>– зменшення залишкової вартості</li> <li>– прискореного зменшення залишкової вартості</li> </ul>                    |
| 9     | Зміна вартості основних засобів                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>– зміна вартості основних засобів у результаті:</li> <li>– дообладнання</li> <li>– (модернізації, реконструкції);</li> <li>– переоцінки</li> </ul>   |
| 10    | Об'єкти основних засобів, надані та прийняті в оренду              | <ul style="list-style-type: none"> <li>– перелік основних засобів, зданих (прийнятих в оренду)</li> <li>– джерела покращання орендованого майна</li> </ul>  |

|    |   |  |
|----|---|--|
| 11 | Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів | <ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолінійний</li> <li>– по 50 % - при введенні в експлуатацію і 50 % - при списанні з балансу</li> <li>– одразу 100 % при введенні в експлуатацію</li> </ul>   |
| 12 | Метод нарахування амортизації нематеріальних активів                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолінійний</li> <li>– кумулятивний</li> <li>– виробничий</li> <li>– зменшення залишкової вартості</li> <li>– прискореного зменшення залишкової вартості</li> </ul>   |
| 13 | Метод списання запасів при їх вибутті                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>– ідентифікованої собівартості</li> <li>– середньозваженої собівартості</li> <li>– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)</li> <li>– нормативних затрат</li> <li>– ціни продажу</li> </ul>   |
| 14 | Оцінка незавершеного виробництва                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– за нормативною виробничою собівартістю</li> <li>– за прямими статтями витрат</li> <li>– за вартістю сировини, напівфабрикатів, матеріалів</li> </ul>  |
| 15 | Оцінка готової продукції  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– фактична виробнича собівартість</li> <li>– нормативна собівартість</li> <li>– прямі статті витрат</li> </ul>  |
| 16 | Варіант обліку витрат діяльності                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– з використанням рахунків класу 8 "Витрати за елементами" для суб'єктів малого підприємства, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності з використанням рахунків класу 9 "Витрати діяльності"</li> <li>– з використанням рахунків класу 9 "Витрати діяльності" та позабалансових рахунків</li> </ul> |
| 17 | Резерви майбутніх витрат і платежів                                   | перелік резервів, що створюються для наступних платежів  |
| 18 | Порядок створення резерву сумнівних боргів                            | Чи створюється резерв сумнівних боргів   |
| 19 | Метод формування резерву сумнівних боргів                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>– виходячи з платоспроможності окремих дебіторів</li> <li>– на основі класифікації дебіторської заборгованості</li> </ul>   |
| 20 | Метод визнання доходу від надання послуг                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>– метод оцінки ступеня завершеності робіт</li> <li>– рівномірного нарахування</li> </ul>  |
| 21 | Порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– кількість інвентаризацій в звітному році</li> <li>– дати їх проведення</li> <li>– перелік майна і зобов'язань, що перевірялись при кожній з них</li> <li>– склад інвентаризаційної комісії</li> </ul>   |

Доцільність зміни положень облікової політики треба встановити під час проведення обов'язкової річної інвентаризації, а якщо їх розробляє аудиторська фірма – під час аудиторської перевірки. При цьому слід пам'ятати, що такі зміни можливі у випадках, передбачених п. 9 ПБО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”.

Облікова політика може змінюватися, коли:

- змінюються статутні вимоги (тобто при внесенні змін до статуту підприємства);
- змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку (вносяться зміни чи доповнення до тих чи інших стандартів);
- зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Вплив зміни облікової політики на події і операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року);
- повторного надання порівняльної інформації стосовно попередніх звітних періодів.

Зміна облікової політики, вибір відображення впливу зміни на облікову політику повинні бути розкриті й обґрунтовані в примітках до фінансової звітності за поточний звітний період.

Облікова політика застосовується щодо подій і операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, коли зі зміною облікової політики суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. У цьому разі облікова політика поширюється тільки на події і операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Таким чином, зміна облікової політики тягне за собою перерахунок прибутків за всі попередні періоди діяльності підприємства, що підтверджує важливість обґрунтованого, професійного підходу до її встановлення.

Аудитору слід пам'ятати, що не є зміною облікової політики:

- події або операції, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- події або операції, які не відбувались раніше.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Не треба плутати зміну облікової політики зі зміною визначення облікових оцінок. Наприклад, зміну характеру діяльності підприємства, застосування нових видів сировини й матеріалів спричиняють не зміну облікової політики, а її встановлення. У цьому разі маємо справу не зі зміною облікової політики, а із зміною облікових оцінок.

Облікова оцінка – попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Вона може бути переглянута, якщо змінюються обставини, на яких вона ґрунтувалася, або отримано додаткову інформацію.

Встановлення таких змін на практиці – досить складна і скрупульозна справа, під час якої важко повністю уникнути помилкових рішень.

Наслідки змін в облікових оцінках необхідно включити до тієї статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, в тому періоду, в якому відбулася зміна, а також в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Законодавчі акти України не передбачають безпосередньої відповідальності підприємства, його власника або посадових осіб у випадку неприйняття облікової політики або за внесення необґрунтованих (з порушенням установленого порядку) змін.

***Програма аудиту облікової політики й робочі документи для забезпечення проведення аудиту***

**ПРОГРАМА АУДИТУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ**

**Мета аудиту:** встановлення відповідності облікової політики чинним нормативним та законодавчим актам, а також характеру й масштабу діяльності підприємства.

**Якісні аспекти фінансового звіту:**

1. Повнота
2. Права та обов'язки
3. Оцінка або вимір
4. Надання та розкриття

| Завдання аудиту  | Якісні аспекти фінансового звіту: |
|--|-----------------------------------|
| А. Встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики підприємства;  | 4                                 |
| В. Вивчити дотримання при розробці наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами, в тому числі визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства і Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;                  | 1,2                               |
| С. Дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;   | 4                                 |
| Д. Проаналізувати й оцінити загальні й конкретні елементи облікової політики;  | 3                                 |
| Перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затверджений робочий план рахунків бухгалтерського обліку | 2,3                               |

| Завдання аудиту | № | Аудиторські процедури до розгляду   | Індекс робочого документа | При-мітки         | Виконавець |
|-----------------|---|---|---------------------------|-------------------|------------|
| А, В            | 1 | Перевірка наявності облікової політики, аналіз її структури і відповідності діючим нормативно-правовим актам  |                           | Облікова політика |            |
| С, D            | 2 | Ознайомитись зі структурою основних фондів необоротних матеріальних активів підприємства й визначити доцільність використання методу нарахування амортизації різних груп основних фондів і необоротних матеріальних активів | РД 1.                     |                   |            |
| С, D            | 3 | Перевірити наявність на підприємстві нематеріальних активів і доцільність вибраного методу нарахування амортизації  | РД 2.                     |                   |            |
| С, D            | 4 | Визначити категорії запасів, що є у наявності на підприємстві, метод оцінки вибуття запасів та доцільність даного методу  | РД 3.                     |                   |            |
| С, D            | 5 | Чи створює підприємство забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів  | РД 4.                     |                   |            |
| С, D            | 6 | Наявність на підприємстві методу калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг   | РД 5.                     |                   |            |
| С, D            | 7 | Вивчення методу визнання доходів і витрат   | РД 6.                     |                   |            |
| С, D            | 8 | Визначення порядку проведення інвентаризації, відповідальних осіб   | РД 7.                     |                   |            |

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ФОНДІВ

| Номер групи основних фондів | Група основних фондів                    | Метод нарахування амортизації  | Доцільність методу | Пропозиції щодо внесення змін до нарахування амортизації                   |
|-----------------------------|--|--|--------------------|--|
| 1                           | Будинки, споруди й передавальні пристрої | Амортизація нараховується із застосуванням норм і методів ст.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» |                    | Необхідним є специфікація методу нарахування амортизації для кожної групи. |
| 2                           | Транспортні засоби                       |  |                    |  |
| 3                           | Інструменти, прилади, інвентар (меблі)   |  |                    |  |
|                             | Багаторічні насадження                   |  |                    |  |
| 4                           | Машини та обладнання                     |  |                    |  |
| 5                           | Необоротні матеріальні активи            | Амортизація нараховується в першому місяці в розмірі 100%  | Метод є доцільним  | -  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА АМОРТИЗАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

|                      | Метод нарахування амортизації | Доцільність методу               | Пропозиції щодо внесення змін до нарахування амортизації   |
|----------------------|-------------------------------|----------------------------------|--|
| Нематеріальні активи | Прямолінійним методом         | Метод не є оптимально ефективним | У зв'язку з тим, що індустрія комп'ютерних програм постійно збільшується і потребує постійного оновлення програмного забезпечення більш ефективним може бути для підприємства встановлення методу прискореного зменшення залишкової вартості |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 3.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВСТАНОВЛЕННЯ МЕТОДУ ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ

| Метод ви-<br>буття запасів | Доцільність методу                                  | Пропозиції щодо внесення змін до<br>методу вибуття запасів  |
|----------------------------|---|---|
| ФІФО                       | Метод є одним із оптимальних для даного товариства. | Можливим є розгляд для товариства інших методів вибуття запасів, у тому числі методу середньозваженої собівартості. |

Виконав \_\_\_\_\_  
 Перевірив \_\_\_\_\_

РД 4.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА СТВОРЕННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ ДЛЯ МАЙБУТНІХ ВІДШКОДУВАНЬ

| Забезпечення                           | Щорічна сума<br>відрахування | Сума                    |                                     |
|--|------------------------------|-------------------------|-------------------------------------|
|  |                              | Відповідно до<br>аудиту | Відповідно до даних<br>підприємства |
| Резервування коштів не<br>відбувається |                              |                         |                                     |

Виконав \_\_\_\_\_  
 Перевірив \_\_\_\_\_

РД 5.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВИЗНАЧЕННЯ МЕТОДУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ

| Метод формування собівартості  | Нормативна база | Пропозиції щодо оптимізації<br>калькулювання собівартості               |
|--|-----------------|---|
| Відповідно до методичних рекомендацій, затверджених наказом Держбуду України від 16.02.04 р. №30 |                 | Введення у вигляді додатку детальної системи калькулювання собівартості |

Виконав \_\_\_\_\_  
 Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

| Метод визнання доходів і витрат            | Період визнання доходів   | Зауваження і пропозиції щодо удосконалення системи визнання методу доходів і витрат та періоду визнання доходу |
|--|---|--|
| Метод «визнання та оцінки виконаних робіт» | Період, в якому «замовник» підписав акт прийому виконаних робіт в цілому чи етапу |  |

Виконав \_\_\_\_\_  
 Перевірив \_\_\_\_\_

### *Нормативне забезпечення і об'єкти аудиту корпоративних прав*

При аудиті корпоративних прав слід пам'ятати, що правовий статус багатьох акціонерних товариств визначається також банківським, страховим, інвестиційним, валютним законодавством, законодавством, яке регулює професійну діяльність на ринку цінних паперів. Окреме місце в цій системі займають нормативні документи Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку України, яка відповідно до Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30 жовтня 1996 р. № 448/96-ВР здійснює державне регулювання ринку цінних паперів.

Основними нормативно-правовими актами в галузі корпоративного управління є:

- Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного фонду акціонерного товариства, затверджене рішенням ДКЦПФР від 8 квітня 1998 р. № 44 (у редакції рішення Комісії від 16 жовтня 2000 р. № 158);
- Положення про порядок реєстрації випуску акцій під час реорганізації товариств, затверджене рішенням Комісії від 30 грудня 1998 р. № 221;
- Положення про проведення контролю за реєстрацією акціонерів для участі у загальних зборах акціонерних товариств, затверджене рішенням Комісії від 23 грудня 1998 р. № 199.

Основні напрями вдосконалення правових засад корпоративного управління в акціонерних товариствах визначаються Указом Президента «Про заходи щодо розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах» від 21 березня 2002 р. № 280/2002 і Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах» від 18 січня 2003 року № 25-р.



Відповідно до ст. 167 Господарського кодексу України корпоративні права – це права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) товариства, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською діяльністю, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші права, передбачені законом і статутними документами.

Аудитор повинен знати, що відповідно до принципів корпоративного управління у широкому розумінні корпоративне управління розглядають як систему, за допомогою якої спрямовують і контролюють діяльність товариства. У рамках корпоративного управління визначається, яким чином інвестори здійснюють контроль за діяльністю менеджерів, а також яку відповідальність несуть менеджери перед інвесторами за результати діяльності товариства. Належна система корпоративного управління дозволяє інвесторам бути впевненими в тому, що керівництво товариства розумно використовує їх інвестиції для фінансово-господарської діяльності і, таким чином, збільшується вартість частки участі інвесторів в акціонерному капіталі товариства.

Належне корпоративне управління не обмежується виключно відносинами між інвесторами й менеджерами, а передбачає також урахування законних інтересів і активну співпрацю із зацікавленими особами, які мають легітимний інтерес у діяльності товариства (працівниками, споживачами, кредиторами, державою, громадськістю тощо).

Таким чином, сутністю корпоративного управління є система відносин між інвесторами–власниками товариства, його менеджерами, а також зацікавленими особами з метою забезпечення ефективної діяльності товариства, рівноваги впливу і балансу інтересів учасників корпоративних відносин.

Прозорість і належне розкриття інформації є невід’ємною умовою ефективного корпоративного управління. Діяльність товариства в прозорому режимі, за зрозумілими для всіх “правилами гри” дозволяє підвищити його ефективність, сприяє захисту й реалізації прав інвесторів, залученню внутрішніх і зовнішніх інвестицій. Інформація, що розкривається товариством, повинна бути суттєвою і повною, тобто містити всі дані про фактичні й потенційні наслідки операцій та подій, які можуть вплинути на рішення, що приймаються на її основі. При розкритті інформації товариство не повинно обмежуватися тільки фактичними відомостями, а й розкривати обґрунтовані прогнози стосовно майбутніх результатів своєї господарської діяльності й фінансового стану.

Більшість рішень, які приймають учасники корпоративних відносин на основі наданої товариством інформації, є фінансовими. Тому аудитор під час проведення аудиту повинен особливу увагу приділяти достовірності й своєчасності розкриття інформації про фінансово-господарську діяльність акціонерного товариства.

Ефективне ведення господарської діяльності і правдиве відображення у фінансових звітах є однією з головних умов діяльності акціонерного товариства.

До суттєвої інформації, яку товариство повинно регулярно розкривати

зацікавленим особам і яка підлягає аудиту, належать, зокрема, відомості про:

- а) мету й стратегію товариства;
- б) результати фінансової та операційної діяльності;
- в) структуру власності та контроль над товариством;
- г) посадових осіб органів управління, розмір їх винагороди, обсяги володіння акціями товариства;
- г) істотні фактори ризику, що впливають на діяльність товариства;
- д) дотримання товариством національних Принципів корпоративного управління.

Слід мати на увазі, що в системі корпоративного управління наглядовій раді приділяється важлива роль як механізму, що забезпечує управління компанією в інтересах акціонерів.

Наглядова рада здійснює загальне керівництво діяльністю товариства, контроль за діяльністю виконавчого органу і захист прав усіх акціонерів. Ефективне управління повинно передбачати систему звітності ради перед загальними зборами товариства.

У процесі загального управління наглядова рада визначає основну мету діяльності товариства, а також ухвалює стратегію для її досягнення. Визначення мети діяльності полягає в розвитку нових напрямів діяльності, розвитку асортименту товарів і послуг товариства, у виході на нові ринки, досягнення певних фінансових показників діяльності товариства тощо. Наглядова рада також повинна забезпечувати послідовність діяльності товариства згідно з визначеною стратегією і здійснювати постійну оцінку її ефективності й визначати політику товариства, тобто методи управління товариством і те, як результати діяльності товариства відображуються на учасниках корпоративних відносин.

Оцінка роботи наглядової ради здійснюється на основі аналізу статуту і регламентів компанії, що регулюють діяльність її органів управління. Зокрема, досліджується відповідність порядку обрання і припинення повноважень органів управління (наглядової ради, виконавчих органів) вимогам законодавства.

Крім того, оцінюється роль наглядової ради в управлінні компанією, розглядаються питання, пов'язані з розподілом повноважень між наглядовою радою і виконавчим органом управління .

Для оцінки ролі органів управління важливо знати:

- яка частка акцій належить членам наглядової ради і членам виконавчого органу управління підприємства;
- чи розділені на практиці пропозиції голови наглядової ради і одиособового виконавчого органу;
- яке представництво менеджменту і співробітників компанії у складі наглядової ради;
- чи встановлені статутом або внутрішнім документом підприємства вимоги, пропонувані до осіб, які обираються в наглядову раду; які ці вимоги (у статутах деяких компаній встановлені вимоги до кандидатів, що

ущемляють права акціонерів і перешкоджають обранню незалежних членів ради).

Вимоги, пропоновані до осіб, які обираються в наглядову раду, можуть встановлюватися статутом підприємства або внутрішнім документом, затвердженим загальними зборами акціонерів.

Крім цього з'ясовується, чи сформовані в наглядовій раді спеціальні комітети, наприклад, комітет з внутрішнього аудита, до функцій якого входять аналіз і нагляд за процесом підготовки і складання фінансової звітності й системою внутрішнього контролю, а також взаємодія з аудитором.

Досліджується періодичність проведення засідань наглядової ради, участь у голосуванні всіх членів наглядової ради, питання, розглянуті на засіданнях. На підставі статуту та інших документів, що регламентують діяльність виконавчих органів управління, аналізуються питання, віднесені до їхньої компетенції.

Іншим органом управління є виконавчий орган, який здійснює керівництво поточною діяльністю товариства. Виконавчий орган підзвітний наглядовій раді та загальним зборам акціонерів.

Завдання виконавчого органу полягає у здійсненні керівництва поточною діяльністю товариства, що передбачає його відповідальність за реалізацію мети, стратегії та політики товариства.

Виконавчий орган розробляє і передає на затвердження наглядовій раді проекти річного бюджету і стратегії товариства, самостійно розробляє і затверджує поточні плани й оперативні завдання товариства і забезпечує їх реалізацію.

Виконавчий орган повинен забезпечувати відповідність діяльності товариства вимогам законодавства, рішенням загальних зборів та наглядової ради.

Загальна схема взаємодії між собою органів управління виглядає наступним чином:

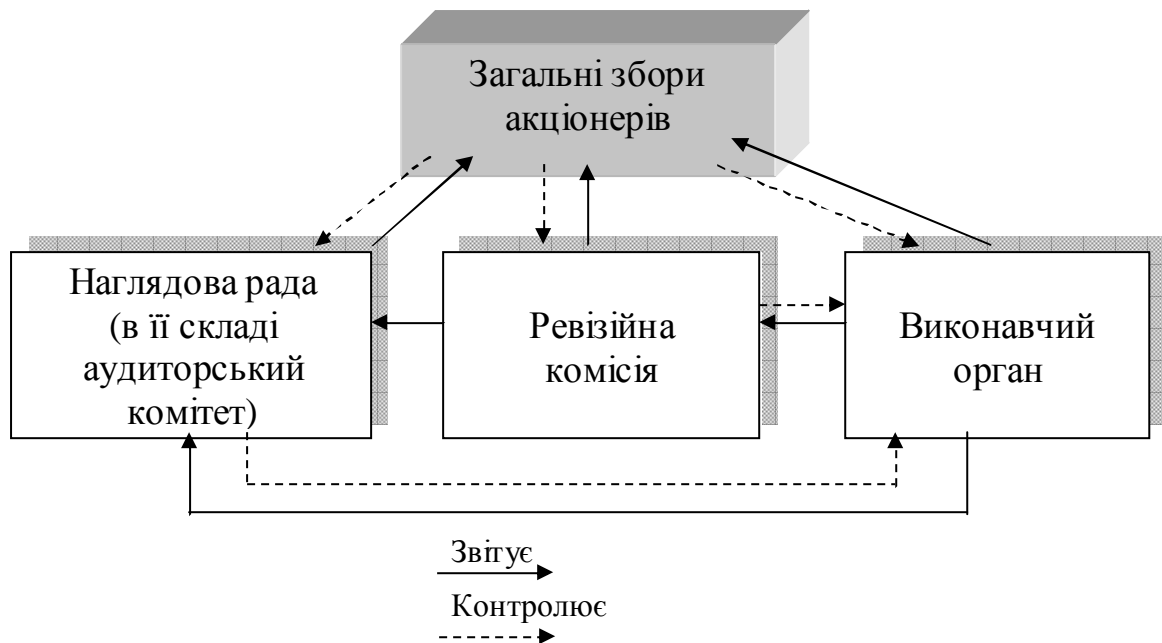


Рис. 2.7.1 - Органи управління акціонерним товариством

У рамках проведення аудиту корпоративного управління аудитор також має перевірити, щоб емітент не менше одного разу на рік інформував громадськість про свій господарсько-фінансовий стан та результати діяльності (друкував річний звіт). Річний звіт емітента публікується не пізніше ніж через дев'ять місяців наступного за звітним року, і направляється утримувачам іменних акцій реєстраційному органу. Річний звіт має містити такі дані про емітента: інформацію про результати господарювання за попередній рік; основні відомості про додатково випущені цінні папери; обґрунтування змін у персональному складі посадових осіб; річний баланс підприємства й довідку про фінансовий стан, засвідчені аудитором (аудиторською фірмою).

Крім того, аудитор перевіряє дотримання порядку випуску, зберігання й обліку акцій. Сума виданої або поверненої акції кожному акціонеру має підтверджуватися прибутковим або видатковим касовим ордером. Аудитор знайомиться з аналітичним обліком цінних паперів, де вони враховуються за видами (акції, облігації), місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, купюрами (серіями і номерами).

Аудитор з'ясовує, чи обґрунтовано рішення про випуск акцій, яке має бути прийняте засновниками акціонерного товариства або загальними зборами акціонерів. Таке рішення визначає розмір статутного капіталу емітента, мету випуску акцій, суму емісії і номінальну вартість акцій, строк і порядок підписки на акції і виплати дивідендів. Випуск акцій має бути здійснений тільки в обсязі оголошеного статутного капіталу. Причому продаж акцій при їх випуску за ціною нижче номінальної або для покриття збитків заборонено. Аудитор повинен впевнитися у правильності віднесення витрат на відповідні рахунки виробничих витрат (витрати з розміщення цінних паперів, зі здійс-

нення підписки, оплата послуг нотаріальних контор, юристів тощо). Організаційні витрати, які підлягають відшкодуванню акціонерним товариством, мають бути відображені на його балансі як видатки майбутніх періодів, які потім списуються на рахунки витрат обігу.

Слід звернути увагу на правильність розрахунку дивідендів, поштових переказів і платіжних відомостей на виплату заробітної плати. Для цього слід врахувати, що при розрахунку дивідендів суму чистого прибутку, спрямованого на їх виплату, виходять із середньозваженої величини статутного капіталу за відповідний період. Крім того, під час перевірки доходів за рахунок продажу акцій, облігацій та інших цінних паперів, аудитор повинен впевнитися у правильності розрахунку і перерахування податків з прибутку в бюджет відповідно до чинного законодавства.

В умовах ринкової економіки особливо актуальним є здійснення аудиту за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності майнових і фінансових інтересів держави, які можуть виражатися у таких формах:

- державні частки в майні акціонерних товариств;
- майно державних і казенних підприємств;
- пряме цільове бюджетне фінансування загальнодержавних програм
- опосередковане державне фінансування;
- надані гарантії по іноземних кредитах;
- пільги, що надаються державою за певних умов тощо.

З метою аудиту за ефективним і цільовим використанням зазначених активів держави дане питання доцільно вивчати під час перевірок стану ведення бухгалтерського обліку і складу фінансової звітності.

Корпоративні права держави - це її право на частку (паї статутному фонді (капіталі) юридичної особи, включаючи права отримання державою відповідної частини прибутку, а також частини активів у разі ліквідації акціонерного товариства відповідно до чинного законодавства. Корпоративні права держава може набувати в різних випадках, але в кожному конкретному з них це повинно мати відповідне відображення в обліку і звітності.

Корпоративні права в акціонерному товаристві у вигляді фінансових інвестицій відображаються в обліку за дебетом рахунку 31 "Поточний рахунок в національній валюті" і за кредитом рахунку, 14 „Довгострокові фінансові інвестиції”. В аналітичному обліку одержані фінансові інвестиції повинні відображатися за їх видами, що дає можливість отримати і перевірити інформацію про інвестиції, їх походження як на території країни, так і за кордоном. Поряд з цим у Звіті про фінансові результати (форма №2) відображаються доходи від участі держави в статутному фонді (капіталі) в розділі "Дохід від участі в капіталі".

Акціонерні товариства можуть отримувати від держави нематеріальні активи (права управління державним майном, користування природними ресурсами, авторські права, гудвіл).

Прийоми і способи перевірки стану обліку й звітності щодо корпоративних прав держави в статутному капіталі акціонерного товариства тісно пов'язані з методами фактичного контролю. Одним з методів такого контролю є

інвентаризація грошових коштів, основних засобів, матеріальних і нематеріальних активів, виробничих запасів, що дає змогу виявити фактичну наявність цих об'єктів корпоративних прав і порівняти цю наявність з документами первинного обліку.

Слід зазначити, що виплата дивідендів на корпоративні права, в тому числі належні державі, і сума цих дивідендів залежить від рішення загальних зборів акціонерів й розміру чистого прибутку, що припадає на одну акцію. Методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності визначає ПБО 24 "Прибуток на акцію".

Докладна інформація стосовно корпоративних прав учасників підприємства повинна бути розкрита в примітках до фінансових звітів. Так, згідно з ПБО 5 "Звіт про власний капітал", акціонерні товариства наводять у примітках до фінансових звітів, серед іншого, інформацію про грошові кошти та вартісну оцінку майна, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій; дані про акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями та зміни протягом звітного періоду в кількості акцій, що перебувають в обігу; права, привілеї і обмеження, пов'язані з акціями, в числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу; перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють, та ряд інших даних, достовірність яких доцільно перевірити з точки зору дотримання державних інтересів.

Слід зазначити, що порядок оцінки вартості державних корпоративних прав і активів господарських товариств, у статутному фонді яких є державні корпоративні права (крім тих, які підлягають приватизації), визначає "Методика оцінки державних корпоративних прав", затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 02.08.99 р. № 1406.

Майно державних і казенних підприємств є предметом контролю органів державної контрольно-ревізійної служби, перш за все з питань його збереження і ефективного використання. Основним методом такого контролю є інвентаризація основних засобів і товарно-матеріальних цінностей та порівняння результатів інвентаризації з обліковими і звітними даними, тобто встановлення достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності фактичної наявності державного майна.

***Програма аудиту корпоративних прав та робочі документи для забезпечення проведення аудиту***

**ПРОГРАМА АУДИТУ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ**

Підприємство \_\_\_\_\_

П.І.П. \_\_\_\_\_

Дата \_\_\_\_\_

**Мета аудиту:** аудит правомірності системи відносин між інвесторами-власниками товариства, його менеджерами, а також зацікавленими особами для забезпечення ефективної діяльності товариства, рівноваги впливу та балансу інтересів учасників корпоративних відносин.

**Якісні аспекти фінансового звіту:**

1. Повнота
2. Права й обов'язки
3. Оцінка або вимір
4. Надання та розкриття

| <b>Завдання аудиту:</b>  | <b>Якісні аспекти фінансового звіту:</b> |
|--|--|
| A. Прозорість і належне розкриття інформації;  | 4  |
| B. Перевірити органи управління товариством і посадових осіб органів управління товариства, їх компетенції, порядок прийняття ними рішень, перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють; порядок укладання правочинів, у вчиненні яких є зацікавленість;  | 2  |
| C. Визначити й оцінити права та обов'язки акціонерів товариства;   | 2  |
| D. Дати оцінку системі внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку установчих документів і власного капіталу;   | 3  |
| E. Визначити умови про категорії акцій, що випускаються товариством, та їхню номінальну вартість і кількість (прості іменні, прості на пред'явника, привілейовані іменні, привілейовані на пред'явника), права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу; кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частка яких у статутному фонді перевищує 5%; акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам; | 3  |
| F. Перевірити, чи правильно відображено дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у звіті про фінансові результати у ході звичайної діяльності з точки зору рахунку, суми та періоду;  | 1  |
| G. Визначити витрати у звіті про фінансові результати у ході звичайної діяльності вірно відображені з точки зору рахунку, суми та періоду;   | 3  |
| H. Проаналізувати, чи операції по визначенню прибутку правильно відображені на відповідних рахунках, у відповідних розмірах та у відповідних періодах, а розділи звіту про фінансові результати стосовно розрахунку прибутку й розрахунку прибутковості акцій належним чином описані й розкриті відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та вимогами законодавства;   | 1  |
| I. Перевірити порядок розподілу прибутку (покриття збитку), що залишається в розпорядженні економічного суб'єкта за результатами року після сплати обов'язкових платежів   | 3  |

| Завдан-<br>ня ауди-<br>ту | №  | Аудиторські процедури до<br>розгляду  | Індекс ро-<br>бочого до-<br>кументу | Примітки  | Викона-<br>вель |
|---------------------------|----|---|-------------------------------------|---|-----------------|
|                           | 1. | Вивчення статуту підприємства, мети й стратегії товариства  |                                     | Статут підприємства   |                 |
| Е                         | 2. | Провести аналіз операцій по рахунках капіталу й виконання наступних процедур: визначити кількість випущених і анульованих акцій у порівнянні з книгою реєстрації акцій          | РД1.                                |   |                 |
| Д                         | 3. | Перевірити дотримання прав акціонерів акціонерним товариством   | РД 2.                               | Положення про «Загальні збори товариства», протокол зборів акціонерів |                 |
| В                         | 4. | Перевірити склад органів управління товариством, які володіють акціями емітента та їх вплив на діяльність товариства  | РД 3.                               |   |                 |
| А                         | 5. | Перевірка своєчасності проведення загальних зборів акціонерів і засідань правління та їх правомірність  | РД 4.                               | Копія журналу реєстрації, протоколу зборів акціонерів                 |                 |
| Н                         | 6. | Провести аналіз розподілу прибутку на основі рішення загальних зборів акціонерів  | РД 5.                               |   |                 |
| Н                         | 7. | Перевірити суми й вчасність відрахування коштів до резервного фонду (Звірка додержання встановленого розміру резервного і статутного капіталу, а також реінвестування прибутку) | РД 6.                               |   |                 |



# Робочі документи

РД 1.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
Підприємство \_\_\_\_\_  
Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА КІЛЬКОСТІ ВИПУЩЕНИХ І АНУЛЬОВАНИХ АКЦІЙ

| № | Показники                    | За даними аудиту | За даними підприємства | Відхилення |
|---|------------------------------|------------------|------------------------|------------|
| 1 | Кількість реалізованих акцій |                  |                        | -          |

Виконав \_\_\_\_\_  
Перевірив \_\_\_\_\_

РД 2.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
Підприємство \_\_\_\_\_  
Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА ДОТРИМАННЯ ПРАВ АКЦІОНЕРІВ

| № з/п | Право акціонера  | Умови дотримання права в товаристві   | Порушення права акціонера   |
|-------|--|---|---|
| 1     | Отримання повідомлення про скликання загальних зборів, яке містить інформацію про дату, час та місце проведення зборів, а також повний перелік питань порядку денного з обов'язковим зазначенням способу, за допомогою якого акціонери можуть ознайомитися з документами щодо порядку денного.   | Повідомлення надіслані всім акціонерам товариства за адресами, зазначеними у реєстратора та оголошення опубліковано в газеті Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку                                  | -   |
| 2     | Для того, щоб акціонери могли прийняти виважені рішення з питань порядку денного, товариство повинно забезпечити акціонерам можливість у будь-який час з моменту повідомлення про скликання загальних зборів до дня їх проведення ознайомитися з документами, пов'язаними з порядком денним. товариство повинно забезпечити акціонеру можливість ознайомитися з такими документами зручним способом, зокрема через:<br>— ознайомлення у приміщенні товариства;<br>— надсилання на запит акціонера поштою, факсом, електронною поштою;<br>— розміщення в мережі Інтернет за адресою, що зазначається у повідомленні про скликання загальних зборів. | У Товаристві визначено місце ознайомлення акціонерів з фінансовими звітами та іншими документами, що будуть розглядатися на зборах. На всі письмові запити акціонерів дано відповіді (копії відповідей встановлені) | Відсутня інформація щодо фінансового звіту товариства за 2005 рік |

|   |  |                                |  |
|---|--|--------------------------------|--|
| 3 | <p>Право на отримання інформації про товариство.</p> <p>У внутрішніх документах товариства повинні бути передбачені засади інформаційної політики, спрямованої на забезпечення можливості акціонера щодо вільного та необтяжливого доступу до інформації про товариство, а також повинен бути встановлений перелік документів, до яких акціонер має доступ. За надання копій документів і виписок з них, у тому числі завірених, товариство може стягувати з акціонера плату, розмір якої не повинен перевищувати вартість витрат товариства на виготовлення копій (виписок) та поштових витрат (у разі наявності)</p> | Інформаційна політика відсутня |  |
| 4 | <p>Право вимагати обов'язкового викупу товариством акцій за справедливою ціною в акціонерів, які не голосували "за", або принаймні в тих акціонерів, які голосували «проти» певних прийнятих загальними зборами рішень, що обмежують їх права.</p>   | Випадків не було               |  |

Виконав\_\_\_\_\_

Перевірив\_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

ПЕРЕВІРКА СКЛАДУ ОРГАНІВ УПРАВЛІННЯ АКЦІОНЕРНИМ ТОВАРИСТВОМ, ЯКІ ВОЛОДІЮТЬ АКЦІ-  
ЯМИ ЕМІТЕНТА

| №<br>п/п | Посада | Прізвище,<br>ім'я, по бать-<br>кові | Рік наро-<br>дження | Найменування пі-<br>дприємства та по-<br>передня посада,<br>яку займав | Дата вне-<br>сення до<br>реєстру | Кількість<br>акцій<br>(штук) | Від загаль-<br>ної кількос-<br>ті акцій (%) |
|----------|--------|-------------------------------------|---------------------|--|----------------------------------|------------------------------|---|
|----------|--------|-------------------------------------|---------------------|--|----------------------------------|------------------------------|---|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА ПРОВЕДЕННЯ ЗАГАЛЬНИХ ЗБОРІВ АКЦІОНЕРІВ

Загальна кількість зареєстрованих на зборах акціонерів \_\_\_\_\_чол.

Загальна кількість акцій, якими володіють зареєстровані акціонери \_\_\_\_\_(шт.)

Відсоток акцій по відношенню до зареєстрованої кількості акцій \_\_\_\_\_(%)

| № п/п | Питання винесене на голосування   | Спосіб голосування | Кількість голосів ЗА (виражених у кількості акцій у власника) | Кількість голосів ПРОТИ (виражених у кількості акцій у власника) | Кількість тих, хто утримався від голосування | Законодавчо закріплена кількість голосів акціонерів для встановлення чинності рішення |
|-------|---|--------------------|---|--|--|---|
| 1     | Звіт правління про результати фінансово-господарської діяльності товариства за 2004 р. та визначення основних напрямків діяльності на 2005 р. |                    |   |  |  |   |
| 2     | Звіт спостережної ради.   |                    |   |  |  |   |
| 3     | Затвердження звіту та висновків ревізійної комісії.   |                    |   |  |  |   |
| 4     | Затвердження розподілу прибутку за 2004 рік та планового розподілу прибутку на 2005 рік.  |                    |   |  |  |   |
| 5     | Про внесення змін і доповнень до Статуту ВАТ.   |                    |   |  |  |   |
| 6     | Про внесення змін і доповнень до внутрішніх нормативних документів.   |                    |   |  |  |   |
| 7     | Обрання членів спостережної ради.   |                    |   |  |  |   |
| 8     | Розторгнення договору на ведення реєстру власників іменних цінних паперів з реєстратором ВАТ "Мега-банк".                                     |                    |   |  |  |   |
| 9     | Затвердження реєстратором з ведення реєстру власників іменних цінних паперів підприємство «Світанок»  |                    |   |  |  |   |

Виконав \_\_\_\_\_ Перевірів \_\_\_\_\_

РД 5.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ

| № п/п | Назва фонду                        | Сума внеску до фонду | Відсоток від чистого прибутку (%) | Законодавчо закріплена норма внеску чи норма визначена у Статуті товариства |
|-------|------------------------------------|----------------------|-----------------------------------|---|
| 1     | Відрахування на державні дивіденди |                      |                                   |   |
| 2     | Розвиток виробництва               |                      |                                   |   |
| 3     | Матеріальне заохочення             |                      |                                   |   |
| 4     | Резервний капітал                  |                      |                                   | Не менше 5% від чистого прибутку товариства                                 |
| 5     | Реорганізація управління           |                      |                                   |   |
| 6     | Розвиток соціальної інфраструктури |                      |                                   |   |
| 7     | Викуп акцій                        |                      |                                   |   |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 6.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА РУХУ РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛУ

| № | Показник   | За даними |              |
|---|--|-----------|--------------|
|   |  | аудиту    | підприємства |
| 1 | Сальдо на початок року   |           |              |
| 2 | Встановлений розмір резервного капіталу згідно установчих документів |           |              |
| 3 | Сума прибутку підприємства   |           |              |
| 4 | Сума нарахованого резервного капіталу                                |           |              |
| 5 | Сальдо на кінець року  |           |              |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

### **Запитання для самоконтролю**

1. Що являє собою облікова політика підприємства?
2. Які завдання повинна вирішувати облікова політика підприємства?
3. Які питання повинен з'ясувати аудитор при аудиті облікової політики?
4. Коли може змінюватися облікова політика підприємства?
5. Як відображається вплив зміни облікової політики на події і операції у фінансових звітах підприємства?
6. Що не є зміною облікової політики?
7. Що таке облікова оцінка?
8. Як відображаються наслідки зміни облікової оцінки в статтях Звіту про фінансові результати?
9. Якими основними нормативно-правовими актами регулюється корпоративне управління товариства?
10. Сформулюйте принципи корпоративного управління?
11. Яку роль у системі корпоративного управління відіграє наглядова рада акціонерного товариства?
12. Як оцінити роль органів корпоративного управління ?

## 2.8. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів

### Основні питання

- ☑ *Організація і методика аудиту основних засобів.*
- ☑ *Організація і методика аудиту нематеріальних активів.*
- ☑ *Програма аудиту основних засобів і робоча документація для забезпечення аудиту*

### Глосарій термінів за темою

**Амортизація** – систематичний розподіл амортизаційної вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання.

**Група основних засобів** – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням і умовами використання необоротних матеріальних активів.

**Ліквідаційна вартість** - сума грошових коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує одержати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку корисного використання, за мінусом витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

**Об'єкт основних засобів** – завершений пристрій з усіма приналежностями до нього або окремі конструктивно відокремлені предмети, призначені для виконання самостійних функцій, або відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного чи різного призначення, які мають для обслуговування спільні пристрої, управління і єдиний фундамент, унаслідок чого кожний предмет може виконувати свої функції, а комплекс – відповідну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

**Основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство тримає з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам, чи здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання якого більш ніж один рік (чи операційний цикл, коли він більше року).

**Строк корисного використання** – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлений очікуваний обсяг продукції, робіт, послуг.

**Переоцінена вартість** – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

**Балансова вартість** – сума, в якій актив був включений до балансового звіту за вирахуванням суми зносу.

**Справедливою вартістю** є ринкова вартість аналогічного об'єкта основних засобів.

### ***Організація і методика аудиту основних засобів.***

Основними методами, що використовуються при аудиті основних засобів є опитування, фактична перевірка, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження.

Опитування керівництва підприємства-клієнта може спонукати аудитора до здійснення додаткових аудиторських процедур і застосування інших методів, оскільки може виникнути необхідність отримати дані щодо прогностичних угод, планів продажу основних засобів, наявності застав або претензій, судових позовів. Для забезпечення повноти отримання інформації аудиторю треба окремим аркушем повідомити керівництву підприємства – клієнта про перелік питань і документів, які йому необхідно отримати для об'єктивної перевірки обліку основних засобів за звітний період.

У процесі опитування або документальної перевірки аудиторю важливо з'ясувати облікову політику відносно основних засобів, методи нарахування амортизації й постійність їх застосування у звітному періоді; з'ясувати, чи були зміни облікової політики й методів нарахування амортизації; дослідити наявність необхідних пояснень у примітках до звітності. Слід також отримати дані про основні засоби, передані й отримані в оренду, вивчити умови орендних угод; з'ясувати питання, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим угодам (операційна або фінансова оренда); проконтролювати правильність визначення орендної плати за основні засоби й відповідне її віднесення на доходи чи витрати в орендодавця або орендаря.

Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є досить трудомістким процесом, потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосувати вибіркове дослідження при прийнятному рівні аудиторського ризику. На підготовчому етапі аудиторської перевірки, при загальному ознайомленні з суб'єктом господарювання, аудитор з'ясовує склад основних засобів, їх види, рівень забезпеченості підприємства основними засобами, ступінь їх зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їхні технічні характеристики.

Починаючи аудит основних засобів, треба визначити найбільш важливі його напрямки. У загальному вигляді їх можна подати в вигляді схеми (рис.2.8.1).

При проведенні аудиту основних засобів перевіряють їх збереження й технічний стан, законність і правильність документального оформлення операцій з надходження, переміщення і вибуття, правильність нарахування амортизації, своєчасність та повноту включення її у витрати виробництва, правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження, переміщення і вибуття основних засобів, виконання планів ремонтів та їх своєчасність.



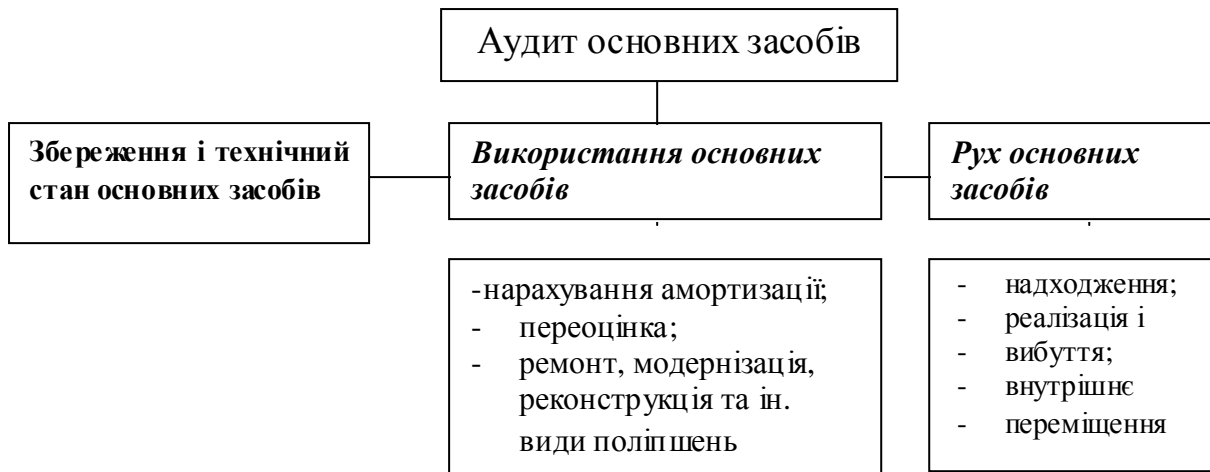


Рис. 2.8.1 - Напрямки аудиту основних засобів

Джерелами для проведення аудиту основних засобів є облікова політика, первинна документація на надходження, вибуття та внутрішнє переміщення основних засобів, на їх ремонт, дані аналітичного й синтетичного обліку, баланс, Головна книга, умови оренди.

#### *Аудит збереження основних засобів*

Метою аудиту правильності віднесення активів суб'єкта господарювання до основних засобів і наявності прийнятих до обліку об'єктів основних засобів є підтвердження реальності статей балансу на підставі перевірки:

- прийнятого на підприємстві порядку проведення інвентаризації та її результатів;
- первинних бухгалтерських документів;
- даних бухгалтерського обліку за об'єктами основних засобів.

При аудиті стану обліку основних засобів необхідно переконатися в правильності організації аналітичного обліку: з'ясувати, чи всі основні засоби закріплені за матеріально-відповідальними особами, чи правильно проведена остання інвентаризація, які її результати та чи відображені відхилення в обліку, проконтролювати достовірність облікових даних про наявність і рух основних засобів.

Необхідно перевірити правильність ведення карток індивідуального й групового обліку основних засобів. При цьому особлива увага звертається на правильне й своєчасне заповнення усіх реквізитів карток, що має велике значення і попереджає заміну однойменних нових об'єктів старими. Це потрібно також для отримання повної і об'єктивної інформації про стан та використання того чи іншого об'єкта основних засобів.

При перевірці ведення аналітичного обліку основних засобів слід перевірити кількість інвентарних карток. З цією метою зіставляють дані описів інвентарних карток з обліку основних засобів за класифікаційними групами з наявними інвентарними картками. Якщо які-небудь інвентарні картки відсутні, необхідно виявити причини, переконатися в наявності об'єктів, за якими

немає інвентарних карток, і запропонувати відновити аналітичний по-об'єктний облік основних засобів.

Аудитору треба переконатися в достовірності даних показників інвентарних карток. Для цього необхідно вибірково, за окремими видами засобів, наприклад, за тими, які зазнали переоцінки у звітному періоді, перевірити, чи правильно відображені результати такої переоцінки.

Важливою умовою забезпечення збереження основних засобів є якісне проведення їх інвентаризації. Тому важливо перевірити повноту й своєчасність її здійснення і правильність відображення результатів у бухгалтерському обліку. Аудитору це необхідно для того, щоб зменшити аудиторський ризик. Коли з'ясувалося, що інвентаризація не проводилася, то необхідно забезпечити її проведення, для чого назначається спеціальна комісія, яка перевіряє основні засоби в “натурі” і відображає в інвентарних описах за вартістю, вказує повну назву й призначення, інвентарні номери та інші технічні й експлуатаційні показники. При цьому може проводитися як суцільна, так і вибіркова інвентаризація.

При перевірці інвентаризаційних описів слід пам'ятати, що в них повинні міститися свідчення про всі об'єкти основних засобів: найменування та інвентарний номер об'єкта, його призначення, основні технічні й експлуатаційні характеристики. Слід звернути увагу на якість оформлення інвентаризаційних описів. Зустрічаються випадки формального проведення інвентаризації, коли інформація про об'єкти основних засобів просто переноситься в інвентаризаційні описи з інвентарних карток або позаторішніх матеріалів. Необхідно перевірити, чи були виявлені в процесі інвентаризації об'єкти основних засобів, які стали непридатні і які підлягають списанню і вибуттю. На такі об'єкти складаються окремі інвентаризаційні описи.

На основі вивчення всіх матеріалів інвентаризації, включаючи відображення її результатів на рахунках у бухгалтерському обліку, дається висновок про якість проведеної інвентаризації та пропозиції з покращення обліку.

При надходженні на підприємство інвентарних об'єктів, які були в експлуатації, аудитор повинен перевірити правильність визначення їх зносу відповідно здо технічних і експлуатаційних даних, а в необхідних випадках – шляхом фактичної перевірки стану об'єкта основних засобів.

#### *Аудит використання основних засобів*

При аудиті використання основних засобів перевіряється правильність: нарахування амортизації; переоцінки; відображення в обліку ремонту, модернізації, реконструкції та ін. видів поліпшення.

### *Аудит нарахування амортизації*

Відомо, що з метою бухгалтерського обліку підприємство має право самостійно вибирати метод нарахування амортизації. Тому аудитор, приступаючи до перевірки, повинен з'ясувати, який метод використовується згідно з обліковою політикою, затвердженою на підприємстві. У ході аудиту необхідно встановити: чи всі об'єкти основних засобів прийняті в розрахунок при нарахуванні амортизації; чи враховується при цьому їх рух; чи правильно застосовуються норми амортизації з метою бухгалтерського обліку; чи припиняється нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта основних засобів; чи обґрунтовано застосовується метод прискореної амортизації виробничих основних фондів.

Для порівняння даних бухгалтерії і розрахунків аудитора можна використати табл.. 2.8.1.

Таблиця 2.8.1 - Перевірка правильності застосування норм амортизації

| Найменування ОЗ (рядків корисного використання) | Початкова вартість | Ліквідаційна вартість | Амортизуєма вартість | Річна норма амортизації | Сума амортизації | Дані бухгалтерії | Відхилення |
|---|--------------------|-----------------------|----------------------|-------------------------|------------------|------------------|------------|
|   |                    |                       |                      |                         |                  |                  |            |

При перевірці правильності нарахування амортизації з метою податкового обліку необхідно перевірити правильність віднесення основних засобів до тієї чи іншої групи основних засобів, правильність застосування норм амортизації, а також належність об'єкта основних засобів до виробничих або невикористовуваних. Допоміжною може бути табл.. 2.8.2:

Таблиця 2.8.2 - Правильності нарахування амортизації

| Найменування ОЗ | Виробн./невиробн. | Група | $B_{c(a-1)}$ | $P_{(a-1)}$ | $V_{(a-1)}$ | $A_{(a-1)}$ | $B_{ca}$ | На | $\Sigma A$ | А (дані бухгалтерії) | Відхилення |
|-----------------|-------------------|-------|--------------|-------------|-------------|-------------|----------|----|------------|----------------------|------------|
|                 |                   |       |              |             |             |             |          |    |            |                      |            |

де  $B_{c(a-1)}$  – балансова вартість групи на початок періоду, який передує звітному;

$P_{(a-1)}$  – сума витрат, понесених на придбання основних засобів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших покращень основних фондів протягом періоду, який передує звітному;

$V_{(a-1)}$  – сума вибулих з експлуатації основних фондів протягом періоду, який передує звітному;

$A_{(a-1)}$  – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, який передує звітному;

$B_{ca}$  – балансова вартість групи на початок звітного періоду;

На – норма амортизації, що використовується у звітному періоді;  
(А – сума амортизаційних відрахувань у звітному періоді.

За всіма фактами неправильного нарахування амортизації визначаються суми надлишково нарахованої або недонарахованої амортизації. Встановлюють, як це вплинуло на собівартість продукції та фінансові результати, податкові наслідки, виявляють причини порушень та винних у цьому осіб, пропонують заходи з недопущення подібних недоліків у майбутньому. У процесі аудиторської перевірки треба рекомендувати адміністрації підприємства внести відповідні зміни в дані бухгалтерського обліку й звітність.

#### *Аудит ремонту та поліпшення основних засобів*

Для підтримки основних засобів у робочому стані підприємства систематично здійснюють витрати для їх часткового відновлення. Нерівномірність зношування окремих вузлів і деталей, які входять у склад того чи іншого об'єкта, потребують розробки спеціальної системи планово-попереджувального ремонту обладнання. Система планово-попереджувального ремонту дозволяє планувати не тільки виробництво ремонтних робіт, але й час роботи обладнання, передчасну заготовку запчастин, необхідних для ремонту, а також нормувати витрату матеріальних трудових і фінансових ресурсів. Витрати на ремонти на підприємствах складають значні суми. Тому контроль за використанням коштів на поточний і капітальний ремонт має велике значення.

Джерелами аудиту з даного питання є: Головна книга; періодична й річна звітність; річні плани ремонтів; плани фінансування ремонтів; кошторисно-технічна документація на ремонти; акти контрольних замірів виконаних ремонтних робіт; дефектні відомості; угод підряду на ремонтні роботи з графіками планово-попереджувальних ремонтів; матеріальні звіти відповідальних осіб при виробництві ремонтів; первісні документи з нарахування зарплати за виконані ремонтні роботи й т.і..

Аудитор повинен знати, що під капітальним ремонтом розуміють одночасну заміну всіх зношених вузлів і деталей, що пов'язано, як правило, з розбиранням об'єктів, що ремонтуються. Періодичність проведення капітальних ремонтів більше року. Під поточним ремонтом розуміють виправлення або заміну окремих вузлів чи деталей для підтримки об'єктів у робочому стані.

Аудиторську перевірку з даного питання починають з перевірки правильності складання планів ремонтів і кошторисно-технічної документації. При здійсненні аудиту ремонту основних засобів необхідно перевірити правильність складання плану, що формується за видами основних засобів, які підлягають ремонту, в грошовому вимірі, виходячи із системи планово-попереджувальних ремонтів, розробленої на підприємстві з урахуванням технічних характеристик основних засобів, умов їх експлуатації та інших причин. Цією системою передбачаються обслуговування основних засобів, поточний і середній ремонт, а також капітальний і особливо складний ремонт

окремих об'єктів основних засобів. План ремонту й система планово-попереджувального ремонту повинні бути затверджені керівником підприємства.

При перевірці правильності планування капітальних ремонтів слід звернути увагу, чи немає випадків розпорошення грошових коштів за чисельними об'єктами, чи направлені грошові засоби в першу чергу на перехідні об'єкти. Звертають увагу на якість самої кошторисно-технічної документації. Зокрема, чи використовувались при її складанні дійсні договірні ціни, норми витрат, тарифи й розцінки, прейскуранти й калькуляції, встановлені для робіт з капітального ремонту. Потім слід перевірити, чи виконані за період перевірки план з поточного й капітального ремонту в натуральних показниках. Якщо за окремими об'єктами план не виконано або взагалі за ним не починали ремонтні роботи, слід встановити причини й винних осіб. На основі первинних документів треба впевнитися, чи оприбутковані за обліком матеріальні цінності, отримані при розробці об'єктів, призначених для капітального ремонту. Особливо старанно аудитор повинен перевірити не тільки повноту їх оприбуткування, але й достовірність оцінки.

При виконанні капітального ремонту машин, обладнання і транспортних засобів господарським способом перевіряють правильність списання матеріальних і трудових витрат на ремонтні роботи і виконання планового завдання щодо зниження вартості виконання ремонтів. Для цього первинні документи на відпуск матеріальних цінностей зі складу, а також наряди на виконання роботи порівнюють за найменуванням і кількістю деталей, вузлів та інших запчастин, передбачених на капітальний ремонт об'єкта в кошторисно-технічній документації. При необхідності проводять (за участю спеціалістів) контрольні заміри робіт на об'єктах капітальних і поточних ремонтів. У результаті контрольних замірів на окремих об'єктах, як підтверджує аудиторська практика, встановлюють приписки обсягів не виконаних робіт і, як результат цього, незаконне списання матеріалів, надлишково нарахована зарплата.

Перевіряючи правильність списання цегли при виконанні ремонтно-будівельних робіт, аудитор повинен враховувати, що перевезення цегли навалом у відкритих машинах заборонено, місця розвантаження повинні бути захищені від вітру й атмосферних опадів, а також з'ясувати, чи не допускається змішування цегли різних марок. Якщо це відбувається, то дозування цегли повинно виконуватися як цегли нищої марки.

При перевірці правильності списання паливних матеріалів слід з'ясувати, чи вказуються фактичні їх витрати в рапортах роботи машин, чи порівнюється вони з нормами й даними матеріально-технічних звітів. Крім того, треба співставити фактичні витрати окремих видів нафтопродуктів з обсягами робіт, виконаних окремими машинами й механізмами.

При визначенні причин перевитрати матеріальних цінностей на складах, будівельних ремонтних майданчиках і місцях вивантаження слід з'ясувати, чи немає на будівельно-ремонтному майданчику зіпсованих буді-

вельних матеріалів, бою цегли, затверділої цегли, алебастру, розбитих сантехнічних приладів, розбитих і бракованих деталей з бетону; чи не порушуються правила перевезення і складування віконного скла та т.ін. Кількість зіпсованих будівельних матеріалів, які знаходяться на складах і майданчиках і їх вартість визначаються аудитором у присутності керівника відділу капітального будівництва підприємства й матеріально-відповідальних осіб. Результати цієї перевірки треба оформити проміжним актом.

Слід перевірити, чи немає випадків віднесення на капітальний і поточний ремонт витрат, які потрібно відносити на витрати по капітальним вкладенням або на рахунки невиробничої сфери (дитсадків, житлово-комунального господарства підприємства й т.ін.).

Аудитор повинен знати, що аналітичний облік витрат на ремонт ведеться в постатейному розрізі за кожним об'єктом, який ремонтується окремо за місцем його знаходження (за цехами, службами). Аудитор повинен перевірити, чи вказуються в первинних документах по витратам матеріалів, запчастин, нарахуванню зарплати шифри об'єктів, що ремонтуються.

Якщо ремонт основних засобів виконують підрядним способом, то аудитор повинен перевірити наявність договору, правильність його складання і своєчасність розрахунків. При цьому звертається увага на те, щоб не були сплачені рахунки за роботи, які фактично не виконувались, або за роботи, які відносяться до капітальних вкладень.

Строки виконання робіт з капітального ремонту, своєчасність кінцевого розрахунку, кошторисну вартість фактично виконаного обсягу робіт і фактична вартість капітального ремонту визначаються за актами приймання-передачі відремонтованих об'єктів.

При аудиті операцій по поточному ремонту в першу чергу необхідно ознайомитися з планами й графіками проведення ремонтів у цілому по підприємству і його структурним одиницям, а також зробити аналіз їх виконання. У випадку невиконання плану з поточного ремонту встановлюють причини і винних осіб.

При аудиті можна проводити огляд об'єктів, що ремонтуються в натурі, виконувати при необхідності контроль дефектів агрегатів, вузлів, деталей, конструктивних елементів, призначити технічну експертизу кошторисів, виконувати контрольні заміри виконаних робіт. Таким шляхом встановлюють не тільки порушення, але й зловживання. Характерними з них є: невизначеність ступеня зношеності окремих конструктивних елементів, агрегатів, вузлів і деталей; списання у витрати на ремонт об'єктів і присвоєння окремими особами запчастин і будівельних матеріалів, складання фіктивних нарядів на фактично не виконані роботи й т.ін.

У процесі аудиту з даного питання окремій перевірці підлягають витрати на ремонт орендованих основних засобів. З цією метою використовують договір оренди, в якому вказують: умови розрахунків за користування орендованими об'єктами основних засобів; порядок здійснення їх капітальних і поточних ремонтів і джерела фінансування цих витрат. Якщо витрати на ка-

пiтальний ремонт основних засобiв здiйснює орендодавець, то вiн вiдображає цi витрати в загальному порядку, встановленому для облiку витрат на капiтальний ремонт. Витрати на капiтальний ремонт, який виконується орендарем, повиннi облiковуватися на рахунку 15 “Капiтальнi iнвестицiї”, амортизуватися протягом строку оренди i списуватися на витрати пiдприємства пiсля закінчення строку оренди.

У висновку з даного питання аудитор повинен вносити рекомендацiї щодо найбільш рацiонального використання грошових коштiв на ремонти (при виявленнi порушень) на основi оптимального спiввiдношення рiзних видiв ремонтiв; недоцiльностi ремонту фiзично й морально застарiлого обладнання; застосування прискореної амортизацiї за окремими видами машин i обладнання, якi в найближчi роки стануть морально застарiлими й т.iн.

Для цiлей податкового облiку не має значення вид полiпшення основних фондiв. При цьому головним питанням аудиту є правильне вiднесення витрат на таке полiпшення до складу валових витрат.

Перевiрку можна провести iз застосуванням табл.2.8.3.

Таблиця 2.8.3 - Перевiрка правильностi вiднесення витрат на полiпшення основних фондiв на валовi витрати пiдприємства

| Найменування основних фондiв | Сукупна балансова вартiсть груп основних фондiв на початок звiтного року | 10 % вiд стовпчика 2 | Витрати на полiпшення об'єкта основних фондiв | За даними аудиторa |  | За даними бухгалтерiї |   |
|------------------------------|--|----------------------|---|--------------------|--|-----------------------|---|
|                              |  |                      |   | Валовi витрати     | Збiльшення балансової вартостi групи (об'єкта) | Валовi витрати        | Збiльшення балансової вартостi груп (об'єкта) |
| 1                            | 2  | 3                    | 4   | 5                  | 6  | 7                     | 8   |

#### *Аудит переоцiнки необоротних активiв*

Пiд час проведення аудиту перевiряють правильнiсть переоцiнки первiсної вартостi й суми зносу об'єктiв основних засобiв, iндексу переоцiнки, вiднесення в облiку суми дооцiнки, уцiнки, перевищення суми попереднiх уцiнок (дооцiнок) над сумою попереднiх дооцiнок (уцiнок) i вiдображення цих операцiй на рахунках бухгалтерського облiку.

Вiдомо, що переоцiнену первiсну вартiсть i суму зносу об'єкта основних засобiв слiд розраховувати множенням вiдповiдно первiсної вартостi й суми зносу об'єкта основних засобiв на iндекс переоцiнки. Iндекс переоцiнки визначають дiленням справедливої вартостi об'єкта, що переоцiнюється на його залишкову вартiсть.

Вiдомостi про змiни первiсної вартостi й суми зносу основних засобiв необхідно заносити до регiстрiв їх аналітичного облiку.

Суму дооцiнки залишкової вартостi об'єкта основних засобiв слiд включати до складу додаткового капiталу, а суму уцiнки – до складу витрат.

Винятком є випадки перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок).

Перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів при черговій дооцінці вартості цього об'єкта основних засобів включають до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів і зазначеним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів при черговій уцінці залишкової вартості цього об'єкта основних засобів спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу з включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів і зазначеним перевищенням до витрат звітного періоду.

У разі вибуття об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

У разі, якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів за попередні періоди вилучають на відповідну суму способом сторно із суми витрат звітного періоду та із суми зносу об'єкта основних засобів. Такі витрати щодо об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, способом сторно вилучають із суми зносу об'єктів основних засобів із зменшенням суми витрат звітного періоду (якщо втрати від зменшення корисності в попередніх періодах було включено до витрат тих періодів) та/або із збільшенням іншого додаткового капіталу.

При аудиті дооцінок незавершеного будівництва та уцінок незавершеного будівництва перевіряють правильність відображення в бухгалтерському обліку дооцінки (уцінки) незавершеного будівництва і відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Порядок проведення дооцінки (уцінки) недовершеного будівництва аналогічний порядку дооцінки (уцінки) основних засобів.

Важливим є те, що дані про переоцінку в обов'язковому порядку повинні бути відображені в регістрах аналітичного обліку – в інвентарних картках об'єктів основних засобів.

#### *Аудит руху основних засобів*

Основні засоби поступають у результаті здійснення капітальних вкладень, придбання обладнання за рахунок фонду розвитку виробництва, безоплатного отримання основних засобів від інших підприємств та з інших джерел.

Джерелами аудиторської перевірки є акти прийому-передачі основних засобів, картки групового обліку основних засобів, інвентарні опису, акти



введення об'єктів в експлуатацію, технічні паспорти на легкові та вантажні автомобілі, обладнання, акти прийому-передачі основних засобів в оренду, акти про ліквідацію основних засобів, звіт про фінансові результати, періодична та річна звітність, Головна книга, статистична звітність з обліку основних засобів.

Аудит операцій з руху основних засобів виконують з метою встановлення законності, а також правильності й своєчасності оформлення цих операцій.

При перевірці операцій по надходженню основних засобів слід встановити доцільність їх будівництва або придбання, своєчасність і правильність документального оформлення, а також реальність їх оцінки.

Повноту і своєчасність оприбуткування основних засобів встановлюють шляхом зіставлення дати оприбуткування засобів по рахунку 10 „Основні засоби” з датами, вказаними в первісних документах на їх прибуття, а також відповідних сум.

Несвоєчасне оприбуткування основних засобів може призвести до недорахування зносу, що призводить до викривлення залишкової вартості основних засобів, собівартості продукції та фінансових результатів діяльності підприємства.

Необхідно звернути увагу на те, яким шляхом прибув об'єкт основних засобів на підприємство: шляхом придбання за грошові кошти; в разі бартерного обміну; в разі безоплатного отримання; виготовлення об'єкта власними силами; отримання основних засобів у вигляді внеску в статутний фонд підприємства. Це необхідно визначити для того, щоб перевірити правильність формування первісної вартості об'єкта основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів був придбаний у рамках бартерного обміну, то треба визначити який це був обмін: подібними чи неподібними активами, а також встановити справедливу вартість переданого об'єкта.

Ретельний документальний перевірці підлягають також операції із списання основних засобів. У кожному окремому випадку необхідно перевірити: правильність оформлення документації на основні засоби, які вибули; законність і доцільність вибуття; правильність відображення в обліку операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Правильність і своєчасність оформлення документами вибуття основних засобів встановлюють перевіркою первинних документів, порівнянням даних аналітичного й синтетичного обліку. Законність їх ліквідації встановлюють за актами на списання.

Важливим питанням при аудиті вибуття основних засобів є те, яким чином відбулося вибуття об'єкта основних засобів, тому що це впливає на формування валових доходів і валових витрат у податковому обліку.

При аудиті операцій з продажу основних засобів за грошові кошти необхідно перевірити правильність формування фінансового результату таких операцій.

Якщо в ході перевірки операцій з реалізації основних засобів зустрілись випадки реалізації матеріальних цінностей, які на балансі підприємства рахуються як основні засоби, але які не відпрацювали 365 календарних днів, то необхідно перевірити правильність формування валових доходів і валових витрат. Так, вартість таких основних фондів повинна бути виключена з вартості основних фондів, що амортизується, а на суму необґрунтовано нарахованої амортизації повинно бути збільшено валовий дохід як не залічений у попередніх податкових періодах. У свою чергу, вартість таких об'єктів треба включати до складу валових витрат як неврахованих у попередніх періодах.

Аудит ліквідації основних засобів проводять за відповідними актами, які складаються комісією у встановленій формі, з додержанням порядку списання ліквідованих основних засобів. В актах повинні бути наведені відомості про основні обставини й причини ліквідації. Розглядається також правильність оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих у результаті ліквідації, а також їх оцінки.

Вибуття і реалізацію основних засобів перевіряють за даними сумового обліку згідно із субрахунками по журналу № 4, а також за даними аналітичного пооб'єктного обліку в інвентарних картках, де вибуття або реалізацію основних засобів перевіряють на підставі актів приймання-передачі, актів ліквідації об'єктів основних засобів або грошових документів згідно з касовими звітами і виписками банку, що підтверджують реалізацію основних засобів.

#### *Організація й методика аудиту нематеріальних активів.*

Аудитор повинен знати, що до нематеріальних активів, які використовуються протягом тривалого періоду (понад один рік) у господарській діяльності й приносять прибуток, належать права, що виникають:

- з авторських та інших договорів на твори науки, літератури, мистецтва, на програми для ЕОМ, бази даних та ін.;
- з патентів на винаходи, промислові зразки, селекційні досягнення, зі свідоцтва на корисні моделі, товарні знаки й знаки обслуговування й ліцензійних договорів на їх використання;
- з прав на „ноу-хау” та ін.

Крім того, до нематеріальних активів належить право користування земельними ділянками, природними ресурсами, ціна підприємства (різниця між продажною ціною і оціночною вартістю організації).

При перевірці треба знати, що характерними особливостями нематеріальних активів є:

- відсутність матеріально-речової форми;
- використання протягом тривалого періоду (понад один рік);
- здатність приносити прибуток для організації;
- високій ступінь ризику щодо можливих прибутків у майбутньому від їх використання.

Нематеріальні активи відображають в обліку й звітності в сумі витрат на придбання, виготовлення і витрат на їх доведення до стану, в якому вони будуть придатні до використання у запланованих цілях.

Аудитор повинен знати, що відносини, пов'язані зі створенням, правовою охороною й використанням нематеріальних активів, регулюються Цивільним кодексом України та іншими нормативними актами чинного законодавства.

При проведенні перевірки слід також пам'ятати, що нематеріальні об'єкти можуть бути взяті на облік, якщо вони відповідають таким вимогам:

- мають товарну форму (схема, проект, зразок, авторське свідоцтво, патент та ін.) і можливість відокремлення від власника, тобто є об'єктом купівлі-продажу;
- мають законодавче підтвердження, реальну ціну й вартість;
- приносять прибуток і мають документальне підтвердження придбання (створення).

На підприємстві може здійснюватися переоцінка тільки тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. При проведенні переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Якщо переоцінку об'єктів групи нематеріальних активів проведено, то надалі їх необхідно переоцінювати щороку.

Здійснюючи аудит, слід пам'ятати, що переоцінена первісна вартість та знос об'єкта нематеріального активу мають визначатися як добуток відповідно первісної вартості і зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки слід визначати діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Суму дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів слід відображати в складі додаткового капіталу, а суму уцінки – у складі витрат звітного періоду. Винятком із цього положення є перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок). Так, перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта нематеріального активу при черговій дооцінці вартості цього об'єкта нематеріальних активів включають до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів і зазначеним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів при черговій уцінці залишкової вартості цього активу спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу з включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів і зазначеним перевищенням до витрат звітного періоду.

У разі вибуття об'єктів нематеріальних активів, які раніше було переоцінено, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок

залишкової вартості цих об'єктів нематеріальних активів включають до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

*Програма аудиту основних засобів та робоча документація для забезпечення аудиту*

## ПРОГРАМА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

Мета аудиту: підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності : початкової вартості основних засобів; сум нарахованої амортизації; операцій пов'язаних з рухом основних засобів; витрат на поліпшення і ремонт основних засобів; результатів переоцінки.

Якісні аспекти фінансового звіту:

1. Повнота
2. Права і обов'язки
3. Оцінка або вимір
4. Надання і розкриття

| Завдання аудиту  |   |  |                            | Якісні аспекти фінансового звіту |            |
|--|---|--|----------------------------|----------------------------------|------------|
| А. Перевірка твердження, що необоротні активи, відображені у звітності, належать підприємству                              |   |  |                            | 1                                |            |
| Б. Перевірка відповідності оцінки і класифікації необоротних активів діючим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку |   |  |                            | 2                                |            |
| В. Перевірка відповідності нарахування та відображення зносу необоротних активів обраній обліковій політиці                |   |  |                            | 3                                |            |
| Г. Перевірка достовірності відображення залишків необоротних активів у звітності підприємства                              |   |  |                            | 4                                |            |
| Завдання аудиту  | № | Аудиторські процедури для розгляду   | Індекс робочого документау | Примітки                         | Виконавець |
| Г  |   | Звіряння даних реєстрів обліку основних засобів з даними Головної книги                        | РД1                        |                                  |            |
| А,В,Г  |   | Перевірка наявності первинної документації за операціями з основними засобами                  |                            |                                  |            |
| А,Б,Г  |   | Перевірка наявності документів на придбання( виготовлення), продаж (передачу) основних засобів |                            |                                  |            |
| Б  |   | Перевірка санкціонування операцій з основними засобами   | РД2                        |                                  |            |

|         |  |  |      |  |  |
|---------|--|--|------|--|--|
| Б       |  | Перевірка документального оформлення відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів   | РД 3 |  |  |
| Б       |  | Перевірка формування первісної вартості основних засобів і своєчасності їх оприбуткування  | РД 4 |  |  |
| Б       |  | Перевірка обґрунтованості й відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів | РД 5 |  |  |
| Б       |  | Перевірка правильності розрахунку індексу переоцінки і результатів переоцінки основних засобів   | РД 6 |  |  |
| В       |  | Перевірка правильності нарахування амортизації і віднесення на відповідні рахунки витрат   | РД 7 |  |  |
| А,Б,В,Г |  | Перевірка правильності відображення в обліку вибуття, ліквідації основних засобів  | РД 8 |  |  |

### Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
Підприємство \_\_\_\_\_  
Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ЗАЛИШКІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ З ДАНИМИ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ І ГОЛОВНОЇ КНИГИ

| Рахунки Головної книги | Залишки за даними Головної книги | Залишки за журналом-ордером | Відхилення | Примітки |
|------------------------|----------------------------------|-----------------------------|------------|----------|
|------------------------|----------------------------------|-----------------------------|------------|----------|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

110

| №п/п | Номер інвентаризаційного опису | Порушення   |   |   |   |   |   | Примітки |
|------|--------------------------------|---|---|---|---|---|---|----------|
|      |                                | Відсутність підписів членів інвентаризаційної комісії | Відсутність розписки матеріально відповідальної особи | Не вивірені підсумки на кожній сторінці | Відсутність прописом кількості натуральних показників | Не завірені членами комісії помилки й виправлення | Відсутність на останній сторінці інвентаризаційного опису розписки матеріально-відповідальної особи |          |
|      |                                |   |   |   |   |   |   |          |

Виконав \_\_\_\_\_  
 Перевірив \_\_\_\_\_

РД 3

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## РЕЗУЛЬТАТИ ВИБІРКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

| № п/п | Матеріально відповідальна особа | Об'єкт основних засобів | Наявність        |                        | Відхилення |
|-------|---------------------------------|-------------------------|------------------|------------------------|------------|
|       |                                 |                         | За даними аудиту | За даними підприємства |            |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 4

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ОПРИБУТКУВАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

| № п/п | Найменування об'єкта | Первісна вартість за даними обліку | Результати перевірки первісної вартості |                   |                   |              |                         |                    |            |
|-------|----------------------|------------------------------------|---|-------------------|-------------------|--------------|-------------------------|--------------------|------------|
|       |                      |                                    | Віртість об'єкта без ТЗВ                | Додаткові витрати |                   |              |                         |                    |            |
|       |                      |                                    |   | ТЗВ               | Витрати на монтаж | Інші витрати | Разом додаткових витрат | Історична вартість | Відхилення |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 5

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ТАБЛИЦЯ ВИДІВ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

| № п/п | Види поліпшення | Сума поліпшення  |                        |            |
|-------|-----------------|------------------|------------------------|------------|
|       |                 | За даними аудиту | За даними підприємства | Відхилення |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕВІРКА ПЕРЕОЦІНКИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

| №<br>п/<br>п | Найме-<br>нування<br>об'єкта<br>(групи) | Вар-<br>тість до<br>пере-<br>оцінки | Сума<br>нарахо-<br>ваного<br>знос<br>до пе-<br>ре-<br>оцінки | Коефіці-<br>єнт пе-<br>ре-<br>оцінки | Вар-<br>тість<br>після<br>пере-<br>оцінки | Сума<br>пере-<br>оці-<br>неного<br>знос | Розподіл результа-<br>тів переоцінки  |                           |
|--------------|---|-------------------------------------|--|--------------------------------------|---|---|---|---------------------------|
|              |   |                                     |  |                                      |   |   | Збільшен-<br>ня (+)<br>Зменшен-<br>ня (-)<br>додатко-<br>вого капі-<br>талу | Витра-<br>ти пе-<br>ріоду |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕВІРКА НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ФОНДІВ**

| Номер<br>групи<br>основ-<br>них фо-<br>ндів | Група основних фо-<br>ндів                    | Метод нарахування амо-<br>ртизації   | Доціль-<br>ність<br>методу | Пропозиції що-<br>до внесення<br>змін до нараху-<br>вання аморти-<br>зації                      |
|---|---|--|----------------------------|---|
| 1   | Будинки, споруди й передавальні при-<br>строї | Амортизація нарахову-<br>ється із застосуванням<br>норм та методів ст.8 За-<br>кону України «Про опо-<br>даткування прибутку<br>підприємств» |                            | Необхідною є<br>специфікація<br>методу нараху-<br>вання аморти-<br>зації для кож-<br>ної групи. |
| 2   | Транспортні засоби                            |  |                            |   |
| 3   | Інструменти, прила-<br>ди, інвентар (меблі)   |  |                            |   |
|   | Багаторічні наса-<br>дження                   |  |                            |   |
| 4   | Машини й облад-<br>нання                      |  |                            |   |
| 5   | Необоротні матеріа-<br>льні активи            | Амортизація нарахову-<br>ється у першому місяці в<br>розмірі 100%  |                            | -   |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_



Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕВІРКА АМОРТИЗАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

|                      | Метод нарахування амортизації | Доцільність методу | Пропозиції щодо внесення змін до нарахування амортизації |
|----------------------|-------------------------------|--------------------|--|
| Нематеріальні активи |                               |                    |  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**Вибіркова перевірка списання об'єктів основних засобів**

| № п/п | Найменування об'єкта | Зміст операції | Вид руху | Дані про рух основних засобів |                         | Кореспонденція рахунків |        | Відхилення |
|-------|----------------------|----------------|----------|-------------------------------|-------------------------|-------------------------|--------|------------|
|       |                      |                |          | Первісна вартість             | Сума нарахованого зносу | Дебет                   | Кредит |            |
|       |                      |                |          |                               |                         |                         |        |            |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

**Запитання для самоконтролю**

1. Які основні методи й прийоми використовують при аудиті основних засобів?
2. Розкрийте зміст основних напрямків аудиту основних засобів?
3. Які основні питання перевіряють при аудиті збереження і технічного стану основних засобів?
4. Які основні питання перевіряють при аудиті використання основних засобів?
5. Які основні питання перевіряють при аудиті руху основних засобів?
6. Які основні питання перевіряють при аудиті інвентаризації основних засобів?

7. Що потрібно зробити при відсутності даних в інвентарних картках обліку об'єктів?
8. Які свідчення повинні бути в інвентарних картках?
9. Як слід перевіряти правильність застосування норм амортизації?
10. Які основні питання розглядають при аудиті нематеріальних активів?
11. Яке значення має первісна вартість об'єкта при аудиті нематеріальних активів?
12. При яких умовах нематеріальні активи можуть бути взяті на облік підприємством?

## 2.9. Методика аудиту запасів і витрат діяльності

### Основні питання

- ☑ *Методика і організація аудиту запасів*
- ☑ *Програма й робочі документи для забезпечення аудиту запасів*
- ☑ *Методика й організація аудиту витрат діяльності*
- ☑ *Програма й робочі документи для забезпечення аудиту витрат*

### Глосарій термінів за темою

**Запаси** – активи, що утримуються для подальшого продажу при умовах звичайної господарської діяльності; знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

**Чиста вартість реалізації** – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням витрат на завершення їх виробництва і реалізацію.

**Елемент витрат** – сукупність економічно однорідних витрат.

**Непрямі витрати** – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт економічно доцільним шляхом.

**Об'єкт витрат** – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

**Нормальна потужність** – очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий в умовах звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

**Змінні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягу робіт (послуг), зокрема, витрати на сировину, матеріали, паливно-мастильні матеріали, електроенергію, запасні частини й комплектуючі і т.п.

**Постійні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів робіт (послуг) істотно не змінюється. До них відносяться витрати, пов'язані з обслуговуванням і керуванням виробничих підрозділів, і витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

### Методика і організація аудиту запасів

Критична оцінка стану бухгалтерського обліку й системи внутрішнього контролю має для аудитора надзвичайно важливе значення. По-перше, близько 70% всієї економічної інформації, що формується безпосередньо на підприємстві, складає саме бухгалтерський облік, по-друге, у випадках, коли аудитор

твердо переконаний у незадовільній його організації, він може дати аудиторський висновок (звичайно, негативний), не приступаючи до перевірки за суттю.

У процесі оцінки необхідно з'ясувати такі моменти як:

- вид використовуваної форми обліку;
- її відповідність вимогам Міністерства фінансів, інструктивних та методичних документів;
- доцільність використання форми обліку, виходячи із обсягів виробництва, потреб інформаційного забезпечення процесу управління;
- рівень автоматизації обліку;
- взаємозв'язок синтетичного й аналітичного обліку;
- ступінь оперативності обліку;
- культура ведення обліку;
- рівень кваліфікації кадрів облікових працівників тощо.

Шляхом візуального вивчення облікових реєстрів аудитор насамперед визначає *форму обліку*, яку використовує підприємство (журнально-ордерна, журнал-головна, книжно-журнальна, меморіально-ордерна тощо). При цьому слід мати на увазі, що, по-перше, облікові працівники не завжди знають, за якою саме формою ведуть облік (аудитору потрібно розраховувати насамперед на власні знання) і, по-друге, широко використовувана журнально-ордерна форма далеко не найкраща з позицій групування та використання в управлінні облікової інформації. Ефективність тієї чи іншої форми обліку визначається її здатністю задовольняти потреби споживачів інформації і виконувати контрольні функції.

Наступним етапом оцінки стану бухгалтерського обліку є визначення *варіанта обліку матеріальних ресурсів (сальдовий, кількісно-сумовий)*. Крім того візуально, а також шляхом вибіркової звірки з'ясовують тісноту зв'язку між синтетичним та аналітичним обліком, ступінь оперативності, рівень автоматизації (повна, часткова, її відсутність). Лише на основі цього аудитор має зробити загальний висновок про доцільність використання підприємством діючої форми бухгалтерського обліку взагалі і варіанта обліку матеріальних ресурсів, виходячи з виду діяльності, обсягів виробництва, потреб інформаційного забезпечення процесу управління матеріальними ресурсами.

Вибірково перевіряється (як правило, візуально) також *культура ведення бухгалтерського обліку*. Зокрема, наявність арифметичних помилок в первинних чи зведених документах, підчисток, підтирок, закреслень, неакуратне їх ведення, відсутність підписів посадових осіб, несвоєчасне складання документів повинні насторожити аудитора, викликати сумніви відносно достовірності бухгалтерського обліку.

На основі даних відділу кадрів (або з розмови з головним бухгалтером — на підприємствах малого бізнесу) аудитор робить висновок про *рівень кваліфікації облікових працівників*. Цей власний висновок аудитор може подати на вимогу клієнта, хоч в більшості випадків він служить лише «для вну-

трішнього користування» і використовується для визначення ступеня довіри до діючої на підприємстві системи обліку.

Таким чином, використовуючи зібрану інформацію, аудитор формує власну думку про якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Далі належить зробити висновок про його *відповідність потребам внутрішнього контролю*. Насамперед, аудитор на основі критичного аналізу діючої системи обліку руху матеріальних ресурсів має визначити величину ймовірності зловживань чи несвідомих помилок. При цьому слід мати на увазі, що бухгалтерський облік покликаний як виконувати свою контрольну функцію, так і бути інформаційною базою для системи внутрішнього контролю. Саме ж система внутрішнього контролю вимагає не тільки інформаційного, а й організаційного, технічного, технологічного, економічного та юридичного забезпечення. Оцінити її відповідність і здатність виконувати свої функції стосовно (в даному випадку) руху матеріальних ресурсів - непросте завдання, розв'язувати яке належить аудитору.

У кінцевому підсумку, на основі зібраної таким чином інформації він повинен *прийняти рішення, якими мотивуватиме свою подальшу поведінку*. Аудитор, зокрема, може відмовитись від подальшої перевірки, посиляючись на незадовільний стан обліку чи його відсутність, виконати її з окремими застереженнями. У більшості випадків на основі оцінки стану бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю проводиться коригування як плану аудиторської перевірки, так і програм її проведення.

#### *Аудиторська перевірка дотримання умов збереження матеріальних ресурсів*

Контроль збереження матеріалів на підприємстві включає розгляд цілого комплексу питань, вирішення яких направлене на усунення непродуктивних втрат, безгосподарності, нестач, а то й звичайних крадіжок.

Аудиторська перевірка передбачає обстеження:

- місць зберігання матеріальних ресурсів;
- наявності вимірювальних приладів;
- своєчасності, повноти і правильності проведення інвентаризацій;
- якості ведення складського обліку матеріалів;
- кваліфікації матеріально-відповідальних осіб;
- надійності охорони.

Зрозуміло, що складські приміщення, площадки мають відповідати своєму основному призначенню — вимогам зберігання матеріальних ресурсів до їх виробничого споживання або реалізації. При цьому потрібно з'ясувати такий момент, як рівень забезпечення підприємства складськими приміщеннями. Аудитору, в принципі, достатньо ознайомитись з умовами зберігання (складування) матеріалів, охорони приміщень, одержати факти зберігання цінностей у непристосованому приміщенні або під відкритим небом, щоб зробити висновок про відповідність умов зберігання вимогам господар-

ського процесу. Окремі з виявлених недоліків за згодою клієнта можуть бути усунені безпосередньо під час перевірки. Особливо це стосується підприємств малого бізнесу, недоліки у складуванні матеріальних ресурсів в яких пов'язані у більшості випадків з відсутністю відповідного досвіду у складських працівників або нерозуміння значення належної організації складського господарства.

У випадках, коли це збігається з інтересами клієнта, аудитор разом з відповідальними працівниками підприємства може зробити раптову перевірку якості контролю за збереженням та відпуском матеріальних ресурсів. При цьому насамперед перевіряють наявність сигналізації (автономна чи централізована), її ефективність. Потім аудитор з'ясовує порядок документального оформлення відпустку матеріалів зі складу, особливо за межі території підприємства (наявність перепусток, порядок їх видачі й повернення в бухгалтерію, можливість вивозу матеріалу двічі й більше разів за однією перепусткою тощо).

Перебуваючи в місцях зберігання матеріалів, аудитор зобов'язаний поцікавитись веденням складського обліку. Зрозуміло, що це є окремим об'єктом перевірки, але досить вибірково продивитись картки складського обліку матеріалів, первинні документи, щоб зробити висновки про своєчасність записів та наявність контролю з боку бухгалтерії.

Розмова з матеріально відповідальною особою (завідувачем складу, комірником тощо), яка під час робочого дня перебуває у стані алкогольного сп'яніння, теж породжує серйозні сумніви як у рівні його кваліфікації, ставленні до виконуваної роботи, так і до якості ведення обліку.

#### *Аудит операцій, пов'язаних з рухом матеріальних ресурсів*

Аудиторську перевірку руху матеріальних цінностей проводять у таких двох напрямках:

- підтвердження достовірності ведення бухгалтерського обліку;
- фіксація зловживань та крадіжок.

Насамперед, слід визначити шляхи надходження матеріалів на підприємство (постачальники, власне основне, допоміжні виробництва тощо) і їх документальне оформлення. З'ясовують, зокрема, якими первинними документами оформляють надходження матеріалів (і чи оформляють взагалі?), як часто трапляється розходження фактичної кількості з кількістю, вказаною у супровідних документах. Щодо обов'язкових вимог у документуванні операцій, пов'язаних з надходженням матеріальних ресурсів, аудитору можна користуватись Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV із змінами та доповненнями.

Наступним етапом аудиторської перевірки з'ясування наявності взаємозв'язку первинного й зведеного обліку. При цьому перевіряють повноту та своєчасність записів даних про надходження матеріалів у картки складського обліку матеріалів чи в книги (відомості), правильність складання сальдових чи оборотних відомостей в цілому чи групах матеріальних цінностей (або ж їх

відсутність), правильність складання журналу-ордеру або відомості (для підприємств малого бізнесу). Здійснюючи таку перевірку, аудитор, пам'ятаючи, що згідно із законодавством України підприємство має право самостійно визначати форму і методи бухгалтерського обліку, базуючись на чинних загальних або галузевих формах і методах з дотриманням єдиних методологічних засад, повинен критично оцінювати діючу систему обліку лише з позицій її доступності, достатності для забезпечення інформаційних потреб процесу управління і системи внутрішнього контролю.

Другим напрямом аудиторської перевірки є прогнозування ймовірних зловживань і крадіжок, фіксація конкретних фактів. Аудитор може, оцінивши дієвість системи внутрішнього контролю, спрогнозувати можливі зловживання і крадіжки і дати пропозиції клієнту залучити до подальшої перевірки своїх працівників (з метою економії його ж коштів).

Особливу увагу слід звернути на такі ймовірні види зловживань під час здійснення операцій для придбання матеріалів:

- укриття (неоприбуткування) матеріалів, які фактично на підприємство надійшли;
- фіктивне оприбуткування матеріалів, які фактично на підприємство не надходили.

Зрозуміло, що не оприбуткування матеріалів здійснюється з метою їх подальшого привласнення. Зокрема, цей вид зловживань можна здійснювати шляхом: складання фіктивних актів на нібито недостачу вантажу, переадресування матеріалів, що надійшли, на інші залізничні станції з подальшим їх обліком як втрачених, списання таких матеріалів з балансу на основі рішення господарського суду про відмову від задоволення позову до постачальників чи транспортної організації.

Перевірку в такому разі слід розпочинати з аналізу рішення господарського суду, а також звіряння документів про матеріали, які не надійшли, з документами залізниці.

Фіктивне оприбуткування матеріалів, які фактично на підприємство не надходили, здійснюється з метою прямого присвоєння грошових коштів або їх присвоєння шляхом реалізації стороннім особам. Пряме присвоєння грошових коштів можливе у випадках придбання матеріалів за готівку. У більшості випадків матеріали, кількість і вартість яких фіктивно оприбутковано, на момент перевірки вже реалізовано, «за призначенням», гроші присвоєно. Як правило, матеріали поступово списані на виробництво (фіктивні операції).

Перевірка такого роду зловживань вимагає від аудитора знання особливостей технологічного процесу. Адже доведеться провести аналіз вмісту того чи іншого матеріалу в готовій продукції (що, до речі, не забороняє аудиторі скористатись послугами кваліфікованого експерта).

Процес відпускання матеріальних ресурсів, як і процес їх надходження на підприємство, слід вивчати як з позицій ефективності та достовірності ведення обліку, так і з позиції виявлення та фіксації зловживань. Зокрема, аудитор повинен вивчити порядок документування процесу відпускання матеріа-

льних ресурсів. Особливим об'єктом перевірки (насамперед, на великих підприємствах) є дослідження процесу узагальнення даних про відпускання матеріальних ресурсів на рівні синтетичного обліку. При цьому з'ясовують, чи ведеться окремий облік відхилень від норм (особливо — надлімітне відпускання) в розрізі місць виникнення, причин та конкретних винуватців, облік заміни матеріалів.

Наступним етапом аудиторської перевірки є, як і при надходженні матеріалів, пошук та фіксація зловживань і крадіжок.

Досліджуючи можливість зловживань у процесі відпускання матеріалів зі складу у виробництво, аудитор повинен з'ясувати наявність витратних норм і нормативів, їх наукову обґрунтованість (хто і коли розробляв, ким і коли затверджені тощо). Доцільно запросити окремого спеціаліста — експерта а питань технології — для з'ясування відповідності маси відпущених зі складу матеріалів їх масі у виготовленій продукції. У разі негативного висновку аудитор має право інформувати клієнта про наявність зловживань на етапі передачі матеріалів зі складу у виробництво. Конкретні факти клієнт в змозі одержати особисто шляхом проведення раптової інвентаризації цінностей за місцями їх зберігання і контролю дієвості пропускної системи.

Об'єктом особливої уваги аудитора мають бути факти відпускання матеріальних ресурсів за межі підприємства, їх реалізації своїм працівникам чи стороннім особам (юридичним чи фізичним). У тих випадках, коли складські приміщення — за межами зони виробничої діяльності підприємства, необхідно звірити масу матеріалу, відпущеного зі складу, з його масою, запущеною у виробництво. Проводячи перевірку законності й доцільності реалізації матеріалів на сторону, важливо з'ясувати:

- кому реалізуються матеріали і як часто (чи немає однієї й тієї ж особи);
- які саме матеріали реалізуються (чи немає серед них гостродефіцитних);;
- за яку ціну реалізуються матеріали (порівняти з цінами, що діяли на ринку на час реалізації);
- чи сплатили покупці ПДВ та ін.

Разом з тим попередньо слід на основі аналізу засновницьких документів (статуту) пересвідчитись, чи займається підприємство, окрім виробничої, ще й торгово-посередницькою діяльністю (або чи має право займатись). Далі необхідно чітко розмежувати матеріали, придбані для виробничої діяльності і подальшої реалізації. У разі, коли в статуті підприємства серед видів діяльності немає торгово-посередницької, а фактично такі операції проводяться, клієнтові слід запропонувати внести доповнення у засновницькі документи (пояснивши суть санкцій з боку податкової інспекції).

Аудитору треба пам'ятати, що найхарактернішими зловживаннями є відпускання гостродефіцитних матеріалів без попередньої оплати. В умовах існування інфляційних процесів в економіці України це є скритою формою інвестування окремих юридичних чи фізичних осіб. Зафіксувавши всі виявле-



ні факти, аудитор зобов'язаний провести їх техніко-економічний аналіз, зробити конкретні підрахунки, а в аудиторському висновку вказати не тільки на існування зловживань, а й чітко визначити суму збитків, яких підприємство зазнало внаслідок цього.

У випадках відпускання матеріалів на сторону без ПДВ аудитор має запропонувати клієнту, по-перше, самому зробити повну перевірку всіх операцій (з метою заощадження власних грошей) і, по-друге, негайно задекларувати всю недовнесену суму податку.

#### *Аудит надходження матеріальних цінностей*

Аудит прибуткових операцій полягає в перевірці правильності й своєчасності оприбуткування матеріалів; заявленні претензій до постачальників, транспортних організацій, якщо допущені нестачі при відправці чи транспортуванні. Передусім необхідно встановити правильність сплати організаціями націнок чи отримання від них знижок; наявність контролю за застосуванням у рахунках постачальників відпускних цін; наявність контролю з боку відділу постачання за надходженням вантажів, правильність заповнення журналу реєстрації вантажів.

Відповідно до законодавства України матеріальні цінності відображаються у бухгалтерських балансах за принципом фактичної собівартості. При цьому слід мати на увазі, що фактична собівартість матеріальних цінностей включає поряд з їх собівартістю за цінами придбання також транспортно-заготівельні витрати, націнки й комісійні винагороди на користь постачальника, митні платежі, втрати сировини та матеріалів у дорозі в межах норм природного збитку.

Перш за все необхідно встановити правильність оплати націнок і знижок; наявність контролю за відпускними цінами у рахунках постачальників, а також наявність контролю за надходженням вантажу, правильність заповнення журналу реєстрації вантажів.

Повноту оприбуткування матеріалів на складі перевіряють на основі таких документів:

- журнали – ордера по розрахункам з постачальниками;
- виписки банку з супровідними первинними документами;
- аналітичний облік руху матеріальних цінностей на складі;
- транспортні документи;
- при машинній обробці інформації - кредитові обороти по рахунку 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками” та дебітових оборотів по матеріальних рахунках.

Особливу увагу приділяють перевірці операцій за рахунком 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", за дебетом якого відображається оплата боргу постачальнику за доставлені матеріальні цінності, за кредитом — їх надходження (оприбуткування). Протягом місяця, як правило, дебетових залишків на цьому рахунку не повинно бути, за винятком вартості оплачених матеріалів, що залишилися на кінець місяця в дорозі або не були виве-

зені зі складів постачальників. За такими операціями на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" може утворитися дебетове сальдо, яке наприкінці місяця перераховується з цього рахунка в дебет рахунку 209 "Інші матеріали" без оприбуткування їх на склади. На початок наступного місяця ці суми сторнуються і числяться в поточному обліку як дебіторська заборгованість за рахунком 63, поки матеріали не будуть прийняті й оприбутковані матеріально відповідальними особами. Такі суми аудитор перевіряє кожну окремо. За документами, прикладеними до виписок банку, встановлюють дату оплати розрахункових документів постачальників і назву цінностей. За матеріальними звітами наступного місяця перевіряють повноту їх оприбуткування. Якщо матеріальні цінності не оприбутковані, з'ясовують нормативний термін перебування їх у дорозі та яку роботу проведено підприємством щодо їх розшуку.

За авансами, виданими під поставку матеріальних цінностей, виставлених акредитивами, векселями, встановлюють повноту оприбуткування цінностей і з'ясовують, чи не минули строки поставки матеріалів, виявляють причини затримки їх надходження.

Основними документами для оприбуткування матеріальних цінностей є супровідні документи постачальників, прикладені до звітів матеріально відповідальних осіб: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, специфікації, пакувальні ярлики, посвідчення якості, приймальні квитанції тощо. Під час перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей внутрішні документи (приймальні акти, накладні) звіряють із супровідними документами постачальників.

Аудитору треба перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортної організації (залізниці). Практика показує, що такі розбіжності зумовлені привласненням матеріальних цінностей і оформленням фіктивних (підроблених) актів з метою приховування нестач або пересортиць матеріальних цінностей.

Для виявлення фактів зміни назви або споживчих якостей цінностей (кількості, марки, розміру, вологості тощо), штучного завищення ваги бруто, тари застосовують експертну оцінку документів.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей вивчають правильність їх оцінки, керуючись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Правильна оцінка матеріальних цінностей залежить від організації і постановки їх аналітичного та синтетичного обліку. Тому під час аудиторської перевірки з'ясовують, чи ведеться облік на рахунку 20 "Виробничі запаси" у розрізі субрахунків і за кожним найменуванням, номенклатурним номером.

Під час дослідження документів застосовують логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку.

Крім балансових рахунків 20,22 використовують забалансові рахунки 02 „Активи на відповідальному збереженні”, на яких обліковуються матеріали та давальницька сировина, які не оплачені підприємствами – виробниками.

Своєчасність оприбуткування встановлюється через порівняння дат в квитанціях, товарно-транспортних накладних з датами прибуткових документів.

Необхідно також встановити, чи не мала місця підміна матеріальних цінностей, списання на витрати виробництва отриманих цінностей без оприбуткування на матеріальні рахунки, списання на рахунки витрат виробництва одержаних цінностей без оприбуткування на матеріальні рахунки.

Якщо при прийманні матеріалів встановлена невідповідність їх кількості та якості супроводжуваним документам постачальників, складається комерційний акт у двох примірниках. Один примірник акту направляється постачальнику разом з претензією.

До акта слід долучити такі документи:

- копії супроводжувальних документів або порівняльної відомості (відомості звіряння фактичної наявності товару з даними вказаними в документах відправника чи виготовника;
- упаковочні ярлики, що були покладені в кожне тарне місце;
- квитанції станції (порту) призначення про перевірку ваги вантажу (якщо таку перевірку було проведено);
- пломби від тарних місць, в яких виявлена нестача;
- оригінал транспортного документу (накладна, коносамент);
- документ, що підтверджує повноваження представника, виділеного для участі в прийманні товару;
- інші документи, що підтверджують можливість виникнення нестачі (аналіз на вологість, комерційний акт) чи неякісності;
- до акту приймання товарів, що швидко псуються, – відомості подання і відведення вагонів;
- документи виготовника, що підтверджують якість і комплектність товару;
- акт вибору (проб) зразків.

Залежно від того, виявлено під час приймання нестачу, неякісність товару чи одне і друге, до акту приймання товару можуть бути долучені всі вищезгадані документи, або вибірково.

Аудитор повинен перевірити, чи дотримуються на підприємстві строки складання актів претензійних заяв, а також правильність їх складання. Якщо претензія не задовольняється постачальником, то необхідно не пізніше 30 діб з доби виникнення заборгованості направити до господарського суду заяву для примусового стягнення.

Особливу увагу треба приділити оприбуткуванню матеріальних цінностей, отриманих від підзвітних осіб. В аудиторській практиці траплялись ви-

падки, коли підзвітні особи здавали на склад матеріали гіршої якості, а різницю у вартості привласнювали.

При перевірці треба встановити, чи не завозяться матеріали в кількості, більшій, ніж потрібно, або матеріали, які не потрібні підприємству і потім реалізуються за нижчими цінами; як відбувається постановка на облік виявлених неліквідів, встановити відповідальних осіб, винних у придбанні непотрібних та неповноцінних матеріалів.

#### *Аудиту витрат матеріалів*

При аудиті витрат матеріалів слід користуватися такими джерелами:

- журналами-ордерами з обліку витрат на виробництво;
- відомостями з обліку руху товарно-матеріальних цінностей;
- місячними, квартальними і річними балансами, Головною книгою;
- звітами зав. складами, виробничими звітами начальників цехів, майстрів, прорабів (у будівництві);
- перепустками по вивозу матеріалів з підприємства, первинними документами з витрати матеріалів;
- даними забалансового обліку руху товарно-матеріальних цінностей.

Витрати на матеріали є найважливішою частиною собівартості продукції. З метою з'ясування загального стану справ з витратами матеріалів аудитор має скласти порівняльну відомість витрат матеріалів. Ця таблиця дає змогу встановити, за рахунок чого допущена економія чи перевитрати. Таблиця має наступну форму:

Таблиця 2.9.1 - Порівняльна відомість витрат матеріалів

| Найменування | За плановими цінами |        |      |      | Фактично |      |      | Витрати при фактичн. нормах та планових цінах | відхилення |                     |      |
|--------------|---------------------|--------|------|------|----------|------|------|---|------------|---------------------|------|
|              | Од. вим.            | Кільть | ціна | сума | Кільть   | ціна | сума |   | всього     | У т.ч. за факторами |      |
|              |                     |        |      |      |          |      |      |   |            | норми               | ціни |
|              |                     |        |      |      |          |      |      |   |            |                     |      |

Дані табл. 2.9.1 дають змогу визначити вплив двох факторів: за рахунок норм і за рахунок цін.

Важливим моментом віднесення витрат на статтю собівартості „Матеріали” є правильність визначення та списання відхилень у вартості матеріалів, що витрачаються. Перевірка проводиться за даними відомості „Рух матеріалів у грошовій формі” і рахунків 20 „Виробничі запаси”, 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Відомості служать для контролю взаємозв'язку даних аналітичного (сортового) обліку матеріалів на складах за оперативно-бухгалтерським (сальдовим) методом із записами синтетичного обліку.

Сума відхилень, яка має бути віднесена на виробництво, визначається множенням розрахованого відсотка відхилень на вартість витрачених на ви-

робництво матеріалів. Якщо середній відсоток відхилень був визначений невірно, треба з'ясувати, як це вплинуло на собівартість продукції. Аналогічним шляхом розподіляються відхилення (транспортно-заготівельні витрати) по групах однорідних матеріалів, при відсутності значних відхилень в цілому по кожному субрахунку рахунку матеріальних цінностей. Необхідно враховувати, що перед цим вилучаються внутрішні обороти по переміщенню матеріальних цінностей із одного складу до іншого, або повернення їх з виробництва на склад. Віднесення відхилень між фактичною собівартістю матеріалів і їх вартістю за обліковими цінами на суму, що відноситься до витрачених матеріалів, проводиться пропорційно їх вартості за обліковими цінами.

При наявності від'ємних відхилень (вартість матеріалів за обліковими цінами вища за фактичну собівартість) коригування проводиться методом «червоне сторно».

Для перевірки здійснених операцій щодо списання і відпуску матеріалів у виробництво використовують нагромаджувальні відомості про витрачання матеріалів зі складів, що виписуються на підставі видаткових документів. Відділи матеріально-технічного постачання на підставі встановлених норм витрачання матеріалів на випуск відповідного виду виробів розробляють ліміти відпуску матеріалів у виробництво і відпуск їх здійснюється в межах лімітів. У таких випадках аудитор повинен особливо ретельно аналізувати документи на списання матеріалів і їх нормування. Найбільшого поширення набули лімітно-забірні (лімітні) карти з відривними місячними талонами, акти-вимоги на заміну матеріалів або на допоміжний їх випуск, комплектуючі відомості, розкрійні карти, забірні листи тощо. Якщо ліміти не встановлені, то відпуск матеріалів у виробництво здійснюється відповідно до затверджених рецептур, калькуляцій.

Аудиторська процедура перевірки видаткових документів не може обмежуватися тільки зіставленням відпущених цінностей з установленими лімітами і зустрічною перевіркою документів, що знаходяться на складах і в цехах. Одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей, за допомогою чого можна виявити розмір завищених списань матеріалів у виробництво за рахунок обрахування, обважування, заниження якості при відпуску матеріалів у цехи, що сприяє утворенню необлікованих залишків матеріалів на складах із наступним їх вилученням.

Перевірка обґрунтованості встановлених норм витрачання матеріалів може бути проведена за допомогою контрольного запуску сировини і допоміжних матеріалів у виробництво (експерименту), процедуру якого комісія оформляє спеціальним актом.

При поверненні на склад з експлуатації МШП, придатних для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 "МШП" та кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід". Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів за однорідними групами.

Аудитор особливу увагу звертає на закріплення МШП за конкретними

особами в місцях їх зберігання і використання, наявність на всіх підприємствах відповідного маркування (фарбами, прикріпленням жетонів, проставлянням штампів тощо), правильне оформлення первинними документами руху МШП. Потім переходять до перевірки суті здійснених операцій щодо руху окремих предметів. Треба встановити, чи немає серед МШП основних засобів. Виявляють понаднормативні запаси МШП, які довгий час не мали руху.

Встановлюють також випадки передчасної заміни спецодягу і спецвзуття, їх причини внаслідок використання МШП не за призначенням або підміни нових предметів тими, що вже були в експлуатації.

Ретельній перевірці підлягають акти на списання МШП. На списання МШП має бути документ, що підтверджує здачу їх у металобрухт або в утильсировину, інакше сума збитку відноситься за рахунок винних осіб.

Перевіркою на місці аудитор встановлює, як здійснювався контроль за вивозом матеріальних цінностей.

Важливою умовою забезпечення збереження матеріалів є відповідним чином налагоджена система перепусток, яка виключає можливість вивозу чи виносу матеріальних цінностей без супровідних документів.

У першу чергу перевіряється порядок оформлення та реєстрації перепусток працівниками охорони. Перепустки мають бути підписані керівником підприємства і головним бухгалтером. Зразки підписів знаходяться у працівників охорони. Використані перепустки наступного дня після вивозу матеріальних цінностей повертаються охороною до бухгалтерії з відміткою про вивіз.

У бухгалтерії перевіряють повноту повернення підписаних перепусток і встановлюють відповідність кількості цінностей, вивезених з підприємства, з даними бухгалтерських документів.

Не дозволяється вивіз матеріальних цінностей за перепустками, які підписані особами, які не мали на це права; підміна перепусток записками; вивіз матеріальних цінностей за однією перепусткою двічі; вивіз без перепусток.

Законність, доцільність і реальність витрачання матеріалів, комплектуючих виробів перевіряється на основі лімітно-забірних карт, накладних на внутрішнє переміщення матеріалів, на відпуск матеріалів на сторону, кошторисів на проведення будівельних робіт.

Співставляючи фактичні витрати відповідних цінностей з кошторисами або даними контрольного обміру, аудитор може встановити реальність облікових даних.

Порівнюючи фактичні витрати відповідних матеріальних цінностей з кошторисами та даними контрольного обміру, аудитор може встановити реальність облікових даних.

При перевірці правильності списання паливно-мастильних матеріалів треба визначити, чи вказуються фактичні витрати окремих видів нафтопро-

дуктів з обсягами робіт, виконаних машинами та механізмами (як за даними звітності, так і за результатами проведених обмірів обсягів виконаних робіт).

При з'ясуванні причин перевитрат матеріалів (наприклад, у будівництві) слід перевірити умови зберігання матеріальних цінностей на складах, будівельних майданчиках, місцях розвантаження; чи немає на будівельних майданчиках зіпсованих будівельних матеріалів, бою цегли, розбитих сантехнічних приладів, чи не порушуються правила перевезення та складування віконного скла і т.ін.

Кількість зіпсованих будівельних матеріалів, що знаходяться на складах та будівельних майданчиках, їх вартість визначається аудитором в присутності головного інженера і матеріально-відповідної особи. Результат такої перевірки слід оформляти проміжним актом.

### *Аудит правильності проведення інвентаризації*

Вибірково (за згодою клієнта) аудитор може звірити фактичну наявність того чи іншого матеріалу (вибирають матеріальні цінності, які мають велику вартість, або кількість яких за документами найменша). Контрольну перевірку наявності окремих видів цінностей аудитору доцільно проводити разом з матеріально-відповідальною особою і працівником бухгалтерії. Результати мають бути оформлені окремим актом, в якому вказують, перевірка яких саме цінностей проводилась і які конкретно одержано результати. При цьому треба поцікавитись у матеріально-відповідальній особі коли була остання інвентаризація і її характер (планова, непланова, повна, часткова тощо). Детальне вивчення своєчасності, повноти проведення інвентаризацій аудитор здійснює на основі наказів по підприємству (їх відсутність — теж інформація для роздумів, доказ не на користь належної організації контролю за збереженням матеріальних цінностей).

Слід мати на увазі, що при перевірці своєчасності, повноти й правильності проведення працівниками підприємства інвентаризацій аудитор може зіткнутися з такими недоліками:

- неповне охоплення інвентаризацією матеріальних цінностей;
- недотримання строків проведення інвентаризацій;
- наявність виправлень (підтирок, підчисток) в інвентаризаційних і порівняльних відомостях;
- відсутність підписів у відомостях окремих членів інвентаризаційної комісії;
- неправильна оцінка збитків від недостачі, знищення і псування цінностей.

Окремо аудитор мусить перевірити своєчасність відображення наслідків інвентаризацій в обліку, а також ефективність рішень, прийнятих керівництвом підприємства. При цьому можливі такі недоліки, як приховування недостач під виглядом пересортиці, їх необгрунтоване списання на затрати виробництва (обігу), віднесення на збитки минулих років, заниження суми нестачі. Щодо останнього, то аудитор повинен особисто переконатись, що

оцінка збитків проведена згідно з Порядком визначення збитків від крадіжок, нестачі, порчі матеріальних цінностей, що затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116 із змінами та доповненнями.

Свої вимоги відносно якості проведення інвентаризації аудитор формулює, виходячи з вимог «Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків», що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 із змінами та доповненнями.

При аудиті часто необхідно провести інвентаризацію окремих видів матеріалів шляхом їх перевантаження, підрахування, обміру і т.д. Для визначення маси вантажів і об'ємів, аудитору необхідно користуватися різними формулами, ГОСТами.

Наприклад, облік двотаврових блоків ведуть за кількістю і масою. При інвентаризації підраховують кількість блоків кожного профілю і вимірюють їх довжину. Множенням маси 1 погонного метра двотаврової балки відповідного профілю (за ГОСТом 8230-72) на загальну довжину балок даного профілю, визначається їх загальна маса.

Аналогічно інвентаризують швелери (за ГОСТом 8240-72).

Облік сталі кровельної ведуть за кількістю листів і масою. Масу одного сталевого листа сталі прокатної листової визначають за ГОСТом 103-76, масу одного метра погонної довжини сталі горячекатаної в кв. сантиметрах визначають за ГОСТом 2591-71 і ГОСТом 2590-71.

При інвентаризації рельсів слід користуватися ГОСТом 4121-76.

При інвентаризації скла слід користуватися ГОСТом 111-78, перерахувавши кількість листів, аудитор визначає яка кількість скла у кв. метрах пред'явлена матеріально-відповідальною особою.

Щоб провести інвентаризацію піску, необхідно за допомогою будівельної техніки зібрати його у вигляду усіченого конуса довільної висоти. Об'єм конуса визначають за формулою, враховуючи вологість піску.

Для визначення об'єму лісоматеріалів аудитору слід користуватися ГОСТом 5306-83, ГОСТом 24454-80Е, ГОСТом 2695-83, ГОСТом 7897-83 та ін.

Перед початком інвентаризації паливно-мастильних матеріалів аудитор повинен з'ясувати, чи на всіх цистернах з бензином (дизельним паливом) є колібровочна таблиця, чи є в наявності необхідні вимірювальні прилади, крейда. При відсутності колібровочної таблиці аудитор повинен вимагати від керівництва складання їх протягом двох-трьох тижнів. Метрштоком вимірюють висоту бензину і за колібровочною таблицею визначають його кількість у літрах. Оскільки облік ведеться не тільки у літрах, але й у кілограмах, необхідно зробити перехід об'ємних одиниць виміру (літри) в одиниці маси (кілограми) для чого плотність бензину або дизельного палива за аерометром множать на кількість літрів.

Для визначення фактичної витрати, економії або перевіраті ПММ відповідно до діючого порядку на підприємствах, що мають автотранспорт,



повинно кожного місяця відбуватися зняття залишків їх у баках машин за допомогою мірної лінійки, виготовленої на кожну машину. Коли лінійки немає, фактичну наявність паливно-мастильних матеріалів визначають, доливаючи баки. При цьому необхідно знати об'єм бака кожної машини.

У випадку, коли клієнт бажає проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей безпосередньо аудитором, останній може виконати й цю роботу, але зобов'язаний при цьому пояснити: час роботи аудитора коштує набагато дорожче, ніж оплата праці працівників бухгалтерії.

Зрозуміло, що при перевірці підприємств малого бізнесу вищезначений перелік робіт значно спрощується (невеликі розміри складських приміщень або ж їх оренда в інших підприємств, обмежена кількість найменувань матеріальних ресурсів, контроль за їх зберіганням та витрачанням безпосередньо з боку керівника або засновників).

## ПРОГРАМИ Й РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

### ПРОГРАМА АУДИТУ ЗАПАСІВ

**Мета проведення аудиту:** висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах відповідає нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

#### **Якісні аспекти діяльності підприємства:**

1. Наявність
2. Достовірність і повнота
3. Права й обов'язки
4. Відображення у встановлені строки і оцінка
5. Подання та розкриття інформації.

| Завдання аудиту  | Якісні аспекти фінансового звіту |
|--|----------------------------------|
| А. Документальне забезпечення операцій із запасами   | 1,2                              |
| Б. Достовірне відображення вартості запасів  | 1,2,4                            |
| В. Своєчасне й повне відображення руху запасів   | 1,3,4                            |
| Г. Належна класифікація залишків на рахунках і правильне віднесення до статей фінансової звітності | 5                                |

| №<br>п/<br>п | Відпо-<br>від-<br>ність<br>до<br>мети<br>аудиту | Аудиторські процедури   | Індек-<br>с робо-<br>чого до-<br>ку-<br>мента |
|--------------|---|---|---|
| 1            | А   | Перевірка наявності договору про повну індивідуальну матеріальну відповідальність   |   |
| 2            | А   | Перевірка організації контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей:<br>- звірка за прибутковими документами, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальників тощо;<br>перевірка своєчасності здачі до бухгалтерії невикористаних чи зіпсованих довіреностей (строки, відмітки) | РД1   |
| 3            | А   | Перевірка правильності оформлення первинних документів з обліку запасів та правильності їх застосування   | РД2   |
| 4            | Б   | Перевірка повноти й своєчасності оприбуткування запасів при наявності документів, які підтверджують їх придбання: вибіркова взаємна зв'язка господарських договорів, накладних, фактур тощо та облікових реєстрів на предмет ідентичності ряду показників (номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування)                         | РД3   |
| 5            | Б   | Перевірка правильності розрахунку середнього відсотку торгової націнки  | РД4   |
| 6            | Б   | Перевірка правильності визначення середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат на реалізовані товари  | РД5   |
| 7            | Б   | Перевірка відображення в обліку розподілу транспортно-заготівельних витрат  | РД5   |
| 8            | Б   | Перевірка законності й документального оформлення результатів переоцінки запасів  | РД 6  |
| 9            | Б   | Перевірка застосування норм природного убутку   | РД7   |
| 10           | Б   | Перевірка документального оформлення та відображення в обліку оприбуткування корисних матеріалів після ліквідації основних засобів  | РД8   |
| 11           | В   | Перевірка організації складського господарства, стан збереження запасів   |   |
| 12           | В   | Ознайомлення з системою передачі зі складу у виробництво, з цеху на склад   | РД9   |
| 13           | В   | Встановлення, який з методів оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продаж або інше вибуття застосовується на підприємстві:<br>- згідно наказу про облікову політику;<br>- фактично (способом зв'язки даних аналітичного обліку та розрахунків)  | РД10  |
| 14           | В   | Перевірка дотримання лімітів з відпускання запасів: зустрічна перевірка лімітно-забірних карт з документами на витрачання   | РД11  |

|    |   |  |      |
|----|---|--|------|
| 15 | В | Перевірка дотримання нормативів з видачі спецодягу, спецзуття, інструменту   | РД12 |
| 16 | В | Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації запасів | РД13 |
| 17 | Г | Звірка залишків запасів за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах   | РД14 |

### Робоча документація аудиту запасів

РД 1

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ РУХУ ДОВІРНОСТЕЙ

| Залишок на 01.01.05 | Придбано протягом поточного року |             |                |        | Списано протягом року |                             |           |          | Залишок на 31.12.05 |
|---------------------|----------------------------------|-------------|----------------|--------|-----------------------|-----------------------------|-----------|----------|---------------------|
| Кількість           | Дата документа                   | № документа | Кількість, шт. | З№ по№ | Використано           | Повернуто, як невикористані | Зіпсовано | Втрачено | Кількість           |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 2

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ОФОРМЛЕННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ З ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

| № п/п | Назва документа | Наявність | Призначення документа | Примітки |
|-------|-----------------|-----------|-----------------------|----------|
|-------|-----------------|-----------|-----------------------|----------|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_



Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## РОЗПОДІЛ ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНИХ ВИТРАТ

| №<br>п/п | Показник   | Сума, грн                   |                     |
|----------|--|-----------------------------|---------------------|
|          |  | За даними під-<br>приємства | За даними<br>аудиту |
| 1        | Сальдо по рахунку ТЗВ на початок місяця  | -                           | -                   |
| 2        | Фактичні ТЗВ за звітний місяць   | -                           | -                   |
| 3        | Собівартість реалізованих товарів (кредитовий оборот рах.281) за місяць (з урахуванням повернених товарів) | -                           | -                   |
| 4        | Залишок товарів на кінець місяця   | -                           | -                   |
| 5        | Середній відсоток ТЗВ<br>(ряд1+ряд2)/(ряд3+ряд4)*100   | -                           | -                   |
| 6        | Сума ТЗВ, які відносяться до залишку нереалізованих товарів (ряд4*ряд5)/100                                | -                           | -                   |
| 7        | ТЗВ на реалізовані товари (ряд1+ряд2-ряд6)   | -                           | -                   |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ВІДОМІСТЬ ПЕРЕОЦІНКИ ЗАПАСІВ

| №<br>п/<br>п | Група<br>запасів | Кіль-<br>кість | Ціна за оди-<br>ницю запасів |                          | Загальна вартість       |                          | Результат<br>переоцінки      |                         | Відоб-<br>ражено в<br>обліку |     |
|--------------|------------------|----------------|------------------------------|--------------------------|-------------------------|--------------------------|------------------------------|-------------------------|------------------------------|-----|
|              |                  |                | До<br>пере-<br>оцін-<br>ки   | Після<br>перео-<br>цінки | До пе-<br>ре-<br>оцінки | Після<br>пере-<br>оцінки | Сума<br>доо-<br>цінки<br>(+) | Сума<br>уцін-<br>ки (-) | Д-т                          | К-т |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 7

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА СПИСАННЯ ПРИРОДНОГО ЗБИТКУ ЗА- ПАСІВ

| №<br>з/п | Найменування<br>запасів | Документ на<br>списання | Списання         |          |              |
|----------|-------------------------|-------------------------|------------------|----------|--------------|
|          |                         |                         | Природний збуток |          | Інші витрати |
|          |                         |                         | За нормами       | Фактично |              |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 8

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ОПРИБУТКУВАННЯ КОРИСНИХ МАТЕРІАЛІВ ПІСЛЯ ЛІКВІДАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

| Назва основного засобу, який ліквідовано             |  |                      |  |                        |  |                |  |                                  |  |
|--|--|----------------------|--|------------------------|--|----------------|--|----------------------------------|--|
| Назва матеріалу, який оприбутковано після ліквідації |  |                      |  |                        |  |                |  |                                  |  |
| №, дата акту, який підтверджує факт оприбуткування   |  |                      |  |                        |  |                |  |                                  |  |
| Кількість отриманих матеріалів                       |  |                      |  |                        |  |                |  |                                  |  |
| Сума оприбуткування                                  |  | За даними аудиту     |  | За даними підприємства |  | Кореспонденція |  | Подальше використання матеріалів |  |
|  |  | За даними аудиту     |  | За даними підприємства |  |                |  |                                  |  |
|  |  | №, дата документу    |  |                        |  | Кількість      |  |                                  |  |
|  |  |                      |  |                        |  | Сума           |  |                                  |  |
|  |  | Напрями використання |  |                        |  |                |  | Кореспонденція                   |  |
|  |  |                      |  |                        |  |                |  | Д-т                              |  |
|  |  |                      |  |                        |  |                |  | К-т                              |  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 9

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВИБІРКА СПИСАННЯ ЗАПАСІВ НА ВИРОБНИЦТВО ЗА ДАНИМИ ВІДОМОСТІ № 10

| Номер рахунку<br>обліку запасів | Залишок за-<br>пасів на<br>01.11.2005 | Надійшло<br>запасів про-<br>тягом міся-<br>ця | Використано<br>запасів про-<br>тягом місяця | Залишок<br>на кінець<br>місяця | Фактичне<br>витрачання |
|---------------------------------|---------------------------------------|---|---|--------------------------------|------------------------|
|                                 |                                       |   |   |                                |                        |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 10

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ЗА- ПАСІВ ПРИ СПИСАННІ НА ВИРОБНИЦТВО

| Найменування<br>запасу | Методи оцінки                             |          |           |          |             |           |          | Примітки аудитор  |
|------------------------|---|----------|-----------|----------|-------------|-----------|----------|---|
|                        | Згідно з наказом<br>про облікову політику | Фактично |           |          |             |           |          |   |
|                        |   | надійшло |           |          | використано |           |          | Згідно з наказом<br>про облікову політику та фактично використується метод: |
|                        |   | Дата     | Кількість | Вартість | Дата        | Кількість | Вартість |   |
|                        |   |          |           |          |             |           |          |   |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 11

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ДОТРИМАННЯ ЛІМІТІВ ВИДПУСКУ ЗАПАСІВ

| Найменування запасів | Відпущено запасів у виробництво     |   |
|----------------------|-------------------------------------|---|
|                      | За даними лімітно-<br>забірних карт | За даними документів на<br>витрачання (нормативами) |
|                      |                                     |   |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА ДОТРИМАННЯ НОРМАТИВІВ І СТРОКУ ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦОДЯГУ, ВЗУТТЯ ТА ІНСТРУМЕНТІВ

| Перелік<br>спец<br>одягу,<br>взуття,<br>інстру<br>менту | Кому видано  |               |                         |                    | Документ |   | Списано                       |                           |     |
|---|--------------|---------------|-------------------------|--------------------|----------|---|-------------------------------|---------------------------|-----|
|   | ПІБ<br>особи | Строк,<br>міс | Кількість               |                    | Дата     | № | Підстава<br>для спи-<br>сання | Відображе-<br>но в обліку |     |
|   |              |               | Фак-<br>тично<br>видано | За<br>нор-<br>мами |          |   |                               | Д-т                       | К-т |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВИБІРКА РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ЗАПАСІВ

| ПІБ матеріально відповідальної особи, ділянка | Номер рахунку | Залишок за даними інвентаризації | Залишок за даними обліку | Сума виявлених інвен-<br>тари<br>зацією |                |                            | Відображено в обліку       |                             |                          |                                 |
|---|---------------|----------------------------------|--------------------------|---|----------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------------|--------------------------|---------------------------------|
|   |               |                                  |                          | Нестач запасів                          | Лишків запасів | Втрат від псування запасів | Зараховано за пересортицею | Списано в межах норм убутку | Віднесено на винних осіб | Списано на фінансові результати |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_



Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ЗВІРКА ЗАЛИШКІВ ЗАПАСІВ НА ДАТУ ПЕРЕВІРКИ

| Рахунок у<br>Головній<br>книзі | Залишок у<br>Головній кни-<br>зі | Залишок за жу-<br>рналом-ордером | Відхилення | Причини |
|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|------------|---------|
|--------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|------------|---------|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

***Методика і організація аудиту витрат діяльності***

Мета аудиту витрат діяльності – складання висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованих продукції, послуг, робіт в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки й подання фінансових звітів.

Предметом аудиту операцій з обліку витрат є господарські процеси і операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності.

Виходячи з цілей, яких необхідно досягнути при проведенні дослідження операцій з обліку витрат, формуються об'єкти аудиту.

Об'єктами аудиту витрат діяльності підприємства є:

- а) елементи облікової політики;
- б) операції з обліку:
  - ▲ витрат за елементами;
  - ▲ собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг;
  - ▲ витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг;
  - ▲ адміністративних витрат;
  - ▲ інших операційних витрат;
  - ▲ фінансових витрат;
  - ▲ інших витрат;
  - ▲ надзвичайних витрат;
- в) записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності;
- г) інформація про порушення ведення обліку в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів, постановках правоохоронних органів.

Аудит операцій з обліку витрат діяльності слід розпочинати з вивчення наказу про облікову політику на підприємстві: перевірити, чи дотримуються на підприємстві положень прийнятої облікової політики.

Необхідним для здійснення аудиту витрат є перевірка первинних документів, на підставі яких здійснюються записи на відповідних рахунках.

Наступним кроком є перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності відповідно до норм ПБО № 16 "Витрати".

При проведенні аудиторської перевірки треба також приділити увагу правильності класифікації витрат.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включають до собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

Аудитор повинен перевірити правильність ведення синтетичного й аналітичного обліку вищезгаданих витрат в розрізі структурних підрозділів, статей витрат.

Непрямі витрати займають значну питому вагу у собівартості продукції. Аудит загальновиробничих витрат доцільно розпочати з перевірки правильності і обґрунтованості складених на підприємстві кошторисів витрат. У процесі аудиту фактичні комплексні витрати в першу чергу порівнюють із затвердженими кошторисами як по окремих статтях, так і в цілому. При виявленні фактів необґрунтованого завищення кошторисів витрат їх необхідно скоригувати з фактичними сумами витрат. Аудитору слід вивчати причини економії і перевитрат по кожній статті витрат. Досліджуючи фактичні загальновиробничі витрати, треба враховувати, що нераціональна економія коштів по окремих статтях, якщо вона пов'язана з невиконанням планів і намічених заходів, є негативним показником роботи окремих служб підприємства і в кінцевому підсумку наносить збитки на інших ділянках.

Аудитор повинен пам'ятати, що трапляються випадки перекручення звітності шляхом регулювання витрат в розрізі окремих статей кошторису. При цьому необґрунтовано зменшують витрати по тих статтях кошторису, де допущено перевитрати, і відповідно зменшують витрати по тих статтях кошторису, по яких є економія коштів. Такі факти можна виявити порівнянням сум, вказаних у звітах, з розміром витрат по відповідних регістрах аналітичного обліку. При цьому необхідно також перевірити правильність їх віднесення по первинних документах на окремі статті витрат.

У процесі перевірки загальновиробничих витрат з'ясовують обґрунтованість списання товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів по різного роду актах, бухгалтерських довідках та інших документах; правильність віднесення на виробничі витрати вартості нестач, втрат від псування матеріальних цінностей, які слід відшкодувати за рахунок винних осіб.

Аудитор повинен знати, що загальновиробничими називаються витрати, які пов'язані з управлінням, обслуговуванням і організацією виробництва на підприємстві. До складу загальновиробничих витрат входять:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці фахівців і працівників апарата управління цехів і ділянок, гарантійні й компенсаційні виплати,

передбачені чинним законодавством, інші грошові й матеріальні виплати відповідно до Положення про оплату праці, колективному договорі і т.п.; відрахування на соціальні заходи, оплата службових відряджень персоналу цехів і ділянок, інші витрати на утримання апарата керування);

- амортизація основних засобів і інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення. До цієї статті відносяться витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією технологічного устаткування, транспортних засобів, цехових приміщень, будинків, споруд, включаючи витрати на дезінфекцію, дератизацію виробничих приміщень і т.п.

Аудитор повинен знати, що витрати на утримання і експлуатацію машин та устаткування розподіляються між видами робіт (послуг) пропорційно величині цих витрат за годину роботи машин та устаткування і тривалості роботи при виконанні відповідного виду (послуг) або за методом, передбаченим обліковою політикою підприємства.

До пускових витрат відносяться витрати, пов'язані з освоєнням нових потужностей виробництва, що включаються у собівартість робіт протягом періоду, визначеного проектно-технічною документацією, а також витрати для виконання планових перевірок стану устаткування, виконання періодичних регламентних робіт, передбачених відповідною проектно-технічною документацією, і розподіляються на період часу виконання цих робіт. Ці витрати визначаються кошторисом, а їхнє погашення починається з місяця, що впливає за місяцем підписання акту про закінчення випробувань або спробної експлуатації об'єкта;

- витрати на удосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на дезінфекцію і дератизацію;
- витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів виробничого призначення і утримання санітарних зон;
- витрати на охорону навколишнього середовища;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати по податках і цільових платежах загальновиробничого характеру.

Аудитор перевіряє правильність перенесення витрат з рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за мінусом повернень і залишків на рахунок 23 «Виробництво». Аудитор також перевіряє правильність ведення аналітичного обліку.

Найчастіше загальновиробничі витрати кожен місяць списують на рахунки виробництва пропорційно заробітній платі виробничих робітників. Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» щомісячно закривається і сальдо він не має.

На деяких підприємствах, де використовується однорідна сировина для виготовлення виробів однакової трудомісткості, розподіл загальногосподарських витрат проводять пропорційно обраній базі або вартості сировини і основних матеріалів.

Відомо, що до статті "Адміністративні витрати" відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і управління підприємством, що включають:

- витрати на утримання апарата управління підприємством і іншим загальногосподарським персоналом (оплата праці персоналу, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; інші грошові і матеріальні виплати відповідно до Положення про оплату праці, колективному договорі; відрахування на соціальні заходи);

- витрати на службові відрядження;

- представницькі й організаційні витрати;

- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів і інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (матеріали на зміст будинків, опалення, висвітлення, вивіз сміття, профдезинфекція, охорона майна);

- витрати на професійні послуги (юридичні, експертні з оцінки майна, аудиторські та інші послуги);

- витрати на зв'язок (поштовий, телеграфний, телефонний, телексні, факс, Інтернет і т.п.);

- амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати по податках і цільових платежах загальногосподарського характеру. До цієї статті включаються: податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, крім тих, котрі включаються у виробничі витрати, зокрема плата за землю, займану адміністративно-управлінськими приміщеннями; комунальний податок, розрахований відповідно до чисельності адміністративного персоналу; податок з власників транспортних засобів на автомобілі, використовувані апаратом керування підприємства; інші обов'язкові збори й платежі, передбачені чинним законодавством;

- витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банку (крім витрат при прийомі платежів від населення і т.п.);

- витрати на врегулювання суперечок у судових органах;

- інші витрати загальногосподарського призначення. До цієї статті витрат включаються витрати на підготовку й перепідготовку кадрів; оренду електронно-обчислювальних машин; підписку періодичних професійних видань та інші, що не були включені у вищевказані статті.

Адміністративні витрати розподіляються пропорційно до суми заробітної плати робітників, зайнятих виконанням (наданням) відповідних робіт (послуг), або до витрат на утримання і експлуатацію машин і устаткування.

Аудитор повинен знати, що у "Витрати на збут" входять наступні витрати:

- витрати на оплату праці і утримання персоналу, який забезпечує збут послуг;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на дослідження ринку, рекламу, участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей, інформаційні послуги;
- витрати на виготовлення розрахункових книжок;
- амортизація і ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;
- амортизація нематеріальних активів відділу збуту;
- відрахування житлово-комунальним організаціям за збір абонентської плати;
- обслуговування і перевірки технологічних приладів обліку, витрати на гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом послуг.

До статті "Інші операційні витрати" включаються:

- витрати на дослідження і розробки;
- резерв сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості;
- втрати від операційних курсових різниць;
- втрати від знецінювання запасів, застосування яких втратило економічну доцільність;
- витрати на утримання сфери соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Невиробничі витрати аудиторі перевіряють суцільним методом. Кожну суму вивчають на підставі первинних документів, а в необхідних випадках проводять інвентаризацію або виробничі експерименти. Важливим питанням аудиту є перевірка правильності й економічної обґрунтованості розподілу загальновиробничих і загальногосподарських витрат між виробами, а також між товарною продукцією і незавершеним виробництвом.

Аудитор зобов'язаний перевірити:

- чи доцільно і економно витрачаються кошти, виділені на утримання апарату управління підприємством;
- чи немає випадків неекономного витрачання канцтоварів;
- чи ведеться контроль за поштово-телеграфними витратами.

За результатами перевірки аудитор розробляє пропозиції, направлені на усунення причин, які викликають підвищення собівартості товарної продукції.

Джерелами аудиту є рядки Головної книги, відомості №12, 15, журнали-ордери №10, 10/1.

Одним з найважливіших напрямків аудиту прямих витрат є вивчення поелементного складу і структури витрат в динаміці за ряд років, що дозволяє аудиторам намітити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих витрат відносяться матеріальні витрати (за мінусом

вартості повернених відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби, амортизацію основних фондів; інші заходи.

В елементі “Матеріальні затрати” знаходять відображення вартість придбаних зі сторони сировини і матеріалів, покупні матеріали, комплектуючі вироби, роботи й послуги виробничого характеру, природничої сировини, придбаного зі сторони палива, покупної енергії всіх типів. Аудитор вивчає повноту оприбуткування матеріальних цінностей і отримання норм їх витрачання на виробництво продукції. Встановлюється правильність визначення вартості матеріальних ресурсів, яка формується виходячи з цін їх придбання (без врахування податку на додану вартість), націнок (надбавок), комісійних винагород постачальницьких організацій, вартості послуг товарної біржі, митних зборів, плату за перевезення, зберігання і доставку. У вартість матеріальних ресурсів включаються також витрати підприємства на придбання тари і упаковки. Аудитору треба звернути увагу на обґрунтованість виключення із витрат на матеріальні ресурси вартості повернених відходів і правильність їх оцінки.

Важливим елементом, що формує собівартість продукції і належить до перевірки, є “Витрати на оплату праці”. У цьому елементі групуються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, включаючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати, стимулюючі й компенсаційні виплати, а також затрати на оплату праці робітників, які зайняті в основній діяльності, але які не перебувають в штаті підприємства.

При цьому аудитор зважає на те, що виплати заробітної плати за фактично виконану роботу, вирахування виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів відповідно до прийнятих на підприємстві форм і систем оплати праці, включаються в собівартість в повній сумі за відповідними розрахунковими документами.

За роботи, виконані особою, яка не перебуває в штаті організації і не зареєстрована в податковому органі як платник податку з доходів, оплата по трудових договорах, договору підряду та іншим договорам громадсько-правового характеру включається в елемент “Витрати на оплату праці”.

Вивчаються компенсаційні виплати (оплата праці у зв'язку з підвищенням цін і індексацією доходів, виплати матерям по догляду за дитиною і т. д.). При перевірці витрат на оплату праці аудитор також враховує, що в них входить: вартість продукції, вартість безкоштовно видаваних окремим категоріям робітників предметів фірмового одягу, обмундирування; виплати, обумовлені районним регулюванням оплати праці (виплати по районним коефіцієнтам і коефіцієнтом за роботу в пустелях, безводних і високогірних місцевостях, надбавки до заробітної плати за неперервний стаж роботи в районах з важкими природно-кліматичними умовами). Ретельному вивченню підлягають виплати, передбачені законодавством про працю, за невідроблений на виробництві час. Значну частку цих затрат поряд з оплатою пільгових годин підлітків, перерв у роботі матерів для годування дитини, оплати часу для виконання державних обов'язків і т. п. складають виплати винагород за ви-

слугу років, оплата чергових і додаткових відпусток. Якщо підприємство створювало резерв майбутніх витрат на оплату чергових і додаткових відпусток, на виплату винагород за вислугу років, то встановлюється обґрунтованість таких операцій по рахунку.

Слід мати на увазі, що витрати, нараховані в оплату відпусток, повинні включатись у фонд оплати праці звітного місяця тільки в сумі, яка приходить на дні відпустки звітного місяця. У тісному зв'язку з даною статтею перевіряються “Відрахування на соціальні потреби”. Аудитор встановлює правильність обов'язкових відрахувань від витрат на оплату праці за встановленими законодавством нормами органом державного соціального страхування, пенсійного фонду, державного фонду зайнятості і медичного страхування.

Перевіряючи статтю “Амортизація основних фондів”, аудитор встановлює правильність і законність відображення суми амортизаційних відрахувань основних виробничих фондів. Вони повинні розраховуватись, виходячи з балансової вартості основних фондів і затверджених норм.

Особливо ретельно аудитор вивчає комплексну статтю “Інші витрати”, куди входять витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом, або реалізацією продукції (товарів), а також витрат страхової діяльності.

Керуючись галузевими методичними рекомендаціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, аудитор встановлює правильність групування витрат по статтях, розподілу їх за видами продукції, між звітними періодами, а також між готовою продукцією і залишками незавершеного виробництва.

Велике значення має встановлення наявності фактичних залишків незавершеного виробництва і їх реальної оцінки, оскільки від цього залежить достовірність показників собівартості товарної продукції, прибутку, відрахування від неї в бюджет, резервного капіталу, фондів.

### *Програма і робочі документи для забезпечення аудиту витрат*

## ПРОГРАМА АУДИТУ ВИТРАТ

**Мета аудиту з обліку витрат діяльності** - встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Якісні аспекти подання фінансової звітності:

1. Існування та наявність
2. Повнота

3. Права і обов'язки
4. Оцінка та вимірювання
5. Подання та розкриття інформації

| Завдання аудиту:  | Якісні аспекти фінансового звіту: |
|---|-----------------------------------|
| А. Виникнення витрат за дійсними операціями в ході операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Витрати відповідним чином класифіковані | 1, 2, 3, 4                        |
| Б. Витрати дійсні, повні й належним чином відбиті з погляду рахунку, сум і періоду  | 1, 2, 3, 4, 5                     |
| В. Операції, пов'язані з відображенням витрат, законно, своєчасно й правильно документально оформлені   | 3,4,5                             |
| Г. Закони й нормативні акти відповідним чином враховані при визнанні витрат   | 3, 4, 5                           |
| Д. Витрати необхідним чином описані й розкриті у фінансовій звітності   | 4, 5                              |

| Завдання аудиту           | Аудиторські процедури до розгляду   | № | Індекс робочого документа | Примітки | Виконавець |
|---------------------------|---|---|---------------------------|----------|------------|
| <b>ЗАГАЛЬНІ ПРОЦЕДУРИ</b> |   |   |                           |          |            |
| А, Г                      | Перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності  |   | РД 3                      |          |            |
| В, Г                      | Вивчення наказу про облікову політику в частині питань, що відносяться до обліку витрат діяльності                              |   | РД 4                      |          |            |
| А, Б, Г                   | Перевірка наявності витрат, не відображених в обліку  |   |                           |          |            |
| Б                         | Перевірити охайність записів (відсутність арифметичних та інших помилок)  |   | РД 5                      |          |            |
| Б, Г                      | Перевірити незвичайні операції, проводки з нестандартною кореспонденцією рахунків   |   |                           |          |            |
| А, Г                      | Перевірка правильності формування витрат операційної діяльності за економічними елементами відповідно до нормативних документів |   |                           |          |            |



|         |  |  |         |  |  |
|---------|--|--|---------|--|--|
| Г, Д    | Перевірка правильності й повноти відображення витрат за елементами у відповідному розділі ф.2 «Звіту про фінансові результати»   |  |         |  |  |
| А, Б, Г | Перевірка правильності, правомірності та своєчасності формування собівартості продукції, робіт, послуг згідно з нормативними документами   |  | РД 6    |  |  |
| В, Г    | Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання витрат виробничої собівартості  |  | РД 7, 8 |  |  |
| А, В, Г | Перевірка наявності фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, ділянки тощо, але фактично не використаних у виробництві |  |         |  |  |
| Б       | Перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів  |  |         |  |  |
| А, Г    | Перевірка правильності накопичення, пропорційно до бази розподілу та списання загально-виробничих витрат між об'єктами будівництва   |  |         |  |  |
| А, Г    | Оцінка правильності формування собівартості за об'єктами калькулювання витрат  |  |         |  |  |
| Г, В    | Перевірка правильності й документального оформлення браку у виробництві й правомірність списання витрат від браку  |  |         |  |  |
| Д       | Перевірка повноти, правильності та достовірності віднесення інформації про собівартість БМР в звітності  |  | РД 9    |  |  |
| В, Г, Д | Перевірка відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку записам в Головні книжки, звітності  |  | РД 10   |  |  |
| В, Г    | Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та її відображення в бухгалтерському обліку  |  |         |  |  |

|                                |  |  |         |  |  |
|--------------------------------|--|--|---------|--|--|
| А                              | Перевірка порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат  |  |         |  |  |
| Б                              | Перевірити кореспонденції господарських операцій з обліку прямих та загальновиробничих витрат на формування собівартості             |  | РД 5    |  |  |
| <b>Адміністративні витрати</b> |  |  |         |  |  |
| А, Б, Г                        | Перевірка правильності віднесення витрат до складу адміністративних, згідно з прийнятою підприємством класифікацією                  |  | РД 11   |  |  |
| Б                              | Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку адміністративних витрат    |  | РД 5    |  |  |
| В, Г                           | Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання адміністративних витрат |  | РД 7, 8 |  |  |
| Д                              | Перевірка повноти, правильності й достовірності розкриття інформації про адміністративні витрати в звітності                         |  | РД 9    |  |  |
| В, Г, Д                        | Перевірка відповідності записів синтетичного й аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності                               |  | РД 10   |  |  |
| Б                              | Перевірити списання в кінці кожного місяця адміністративних витрат на фінансові результати   |  |         |  |  |
|                                |  |  |         |  |  |
| А, Б, Г                        | Перевірка правильності віднесення витрат до складу витрат на збут  |  | РД 12   |  |  |
| Б                              | Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат на збут             |  | РД 5    |  |  |
| В, Г                           | Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання витрат на збут          |  | РД 7, 8 |  |  |

|  |  |  |         |  |  |
|--|--|--|---------|--|--|
| Д  | Перевірка повноти, правильності та достовірності розкриття інформації про витрати на збут в звітності  |  | РД 9    |  |  |
| В, Г, Д                                    | Перевірка відповідності записів синтетичного й аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності   |  | РД 10   |  |  |
| Б  | Перевірити списання в кінці кожного місяця витрат на збут на фінансові результати  |  |         |  |  |
| <b>Інші витрати операційної діяльності</b> |  |  |         |  |  |
| А, Б, Г                                    | Перевірка правильності віднесення витрат до складу інших витрат операційної діяльності   |  | РД 13   |  |  |
| Б  | Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку інших витрат операційної діяльності  |  | РД 5    |  |  |
| В, Г                                       | Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання інших витрат операційної діяльності                                       |  | РД 7, 8 |  |  |
| Д  | Перевірка повноти, правильності та достовірності віднесення інформації про інші витрати операційної діяльності в звітності   |  | РД 9    |  |  |
| В, Г, Д                                    | Перевірка відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності  |  | РД 10   |  |  |
| В  | Перевірити правильність відображення сплачених штрафів, пені, неустойок  |  |         |  |  |
| Г  | Перевірити правильність розрахунку резерву сумнівних боргів, з'ясувати правильність списання сумнівних та безнадійних боргів, для чого встановити дотримання строків позивної давності |  |         |  |  |
| Б  | Перевірити списання в кінці кожного місяця інших операційних витрат на фінансові результати  |  |         |  |  |
| А, Б, Г                                    | Перевірка правильності віднесення витрат до складу фінансових  |  | РД 14   |  |  |

|                                     |  |  |         |  |  |
|-------------------------------------|--|--|---------|--|--|
| Б                                   | Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку фінансових витрат  |  | РД 5    |  |  |
| В, Г                                | Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання фінансових витрат   |  | РД 7, 8 |  |  |
| Д                                   | Перевірка повноти, правильності й достовірності віднесення інформації про фінансові витрати в звітності  |  | РД 9    |  |  |
| В, Г, Д                             | Перевірка відповідності записів синтетичного й аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності   |  | РД 10   |  |  |
| <b>Втрати від участі в капіталі</b> |  |  |         |  |  |
| А, Б, Г                             | Перевірити правильність розрахунку втрат від участі в капіталі   |  |         |  |  |
|                                     | Перевірити правильність визначення і ведення обліку витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих, активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання асоційованими (дочірніми, спільними) підприємствами збитків від зменшення власного капіталу підприємств внаслідок інших подій |  |         |  |  |
| В, Г, Д                             | Перевірка відповідності записів синтетичного обліку записам в Головній книзі, звітності  |  | РД 10   |  |  |
| <b>Інші витрати</b>                 |  |  |         |  |  |
| А, Б, Г                             | Перевірка правильності віднесення витрат до складу інших витрат  |  | РД 15   |  |  |
| Б                                   | Підтвердження законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку інших витрат   |  | РД 5    |  |  |
| В, Г                                | Перевірка фактичної наявності й правильності оформлення первинних документів стосовно накопичення і списання інших витрат  |  | РД 7, 8 |  |  |

|                            |  |  |       |  |  |
|----------------------------|--|--|-------|--|--|
| Д                          | Перевірка повноти, правильності та достовірності віднесення інформації про інші витрати в звітності  |  | РД 9  |  |  |
| В, Г, Д                    | Перевірка відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності  |  | РД 10 |  |  |
| <b>Надзвичайні витрати</b> |  |  |       |  |  |
| В, Г, А                    | Правильність оформлення документів по списанню некомпенсованих втрат від стихійного лиха, а також в результаті пожеж, аварій, інших надзвичайних подій, які викликані надзвичайними ситуаціями                               |  |       |  |  |
| Б                          | Правильність та достовірність віднесення витрат до надзвичайних, до яких відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків |  | РД 5  |  |  |
| В, Г, Д                    | Перевірка відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності  |  | РД 10 |  |  |

### Робочі документи

РД 3

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ З ПИТАНЬ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

| № | Елементи облікової політики | Нормативний документ | Варіант (спосіб) ведення обліку, що застосовується підприємством | Відображено в обліковій політиці підприємства (+), не відображено (-) | Вплив відхилення на достовірність бухгалтерської звітності |
|---|-----------------------------|----------------------|--|---|--|
|---|-----------------------------|----------------------|--|---|--|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 4

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕЛІК ВИТРАТ НЕ ВІДОБРАЖЕНИХ В ОБЛІКУ

| № | Найменування витрат | Дата | Сума | Примітки |
|---|---------------------|------|------|----------|
|---|---------------------|------|------|----------|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 5

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

ПЕРЕВІРКА КОРЕСПОНДЕНЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ З  
ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

| № | Зміст господарської операції | За даними бухгалтерського обліку |     |            | За даними аудиторської перевірки |     |            | Відхилення |     |            |
|---|------------------------------|----------------------------------|-----|------------|----------------------------------|-----|------------|------------|-----|------------|
|   |                              | Д-т                              | К-т | Сума, грн. | Д-т                              | К-т | Сума, грн. | Д-т        | К-т | Сума, грн. |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 6

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА СКЛАДУ СТАТЕЙ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ

| № з\п | Статті | Сума, тис.грн.                   |                  | Відхилення (+, -) | Причини відхилення |
|-------|--------|----------------------------------|------------------|-------------------|--------------------|
|       |        | за даними бухгалтерського обліку | за даними аудиту |                   |                    |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД7

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ФАКТИЧНОЇ НАЯВНОСТІ Й ПРАВИЛЬНОСТІ ОФОРМЛЕННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ З ОБЛІКУ ВИТРАТ

| № | Назва первинного документа | Дата                 |                                | Наявність відповідних підписів |         | Оформлення документа |         | Порушення |
|---|----------------------------|----------------------|--------------------------------|--------------------------------|---------|----------------------|---------|-----------|
|   |                            | Первинного документа | Записів бухгалтерського обліку | Керівника                      | Фахівця | Повне                | Неповне |           |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 8

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### СПИСОК ВІДСУТНІХ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

| № | Найменування витрат | Рахунок | Сума | Примітки |
|---|---------------------|---------|------|----------|
|---|---------------------|---------|------|----------|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 9

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ, ПРАВИЛЬНОСТІ Й ДОСТОВІРНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

| Витрати | Звіт про фінансові результати, тис.грн | Джерела інформації за даними бухгалтерського обліку, грн | Відхилення |
|---------|--|--|------------|
|---------|--|--|------------|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЗАПИСІВ СИНТЕТИЧНОГО ОБЛІКУ ЗАПИСАМ У ГОЛОВНІЙ КНИЗІ Й ЗВІТНОСТІ

| Витрати  | Найменування документа | Сума, тис.грн                    |                  | Відхилення |
|--|------------------------|----------------------------------|------------------|------------|
|  |                        | за даними бухгалтерського обліку | за даними аудиту |            |
| Собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг |                        |                                  |                  |            |
| Адміністративні витрати                            |                        |                                  |                  |            |
| Витрати на збут                                    |                        |                                  |                  |            |
| Інші операційні витрати                            |                        |                                  |                  |            |
| Фінансові витрати                                  |                        |                                  |                  |            |
| Втрати від участі в капіталі                       |                        |                                  |                  |            |
| Інші витрати                                       |                        |                                  |                  |            |
| Надзвичайні витрати                                |                        |                                  |                  |            |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ

| № п\п | Склад адміністративних витрат | Сума                             |                  | Відхилення (+, -) | Причини відхилення |
|-------|-------------------------------|----------------------------------|------------------|-------------------|--------------------|
|       |                               | За даними бухгалтерського обліку | За даними аудиту |                   |                    |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_



Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ ВИТРАТ НА ЗБУТ

| №<br>п\п | Склад витрат на збут,<br>прийнятий підприємс-<br>твом | За даними бух-<br>галтерського<br>обліку |      | За даними<br>аудиту |      | Відхи-<br>лення<br>(+, -) | Причини<br>відхилення |
|----------|---|--|------|---------------------|------|---------------------------|-----------------------|
|          |   | Дата                                     | Сума | Дата                | Сума |                           |                       |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ ІНШИХ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

| №<br>п\п | Склад інших витрат опера-<br>ційної діяльності        | Сума  |                          | Відхи-<br>лення<br>(+, -) | Причини<br>відхилення |
|----------|---|---|--------------------------|---------------------------|-----------------------|
|          |   | За даними<br>бухгал-<br>терського<br>обліку | За да-<br>ними<br>аудиту |                           |                       |
| 1        | 2   | 3   | 4                        | 5                         | 6                     |
| 1        | Собівартість реалізованих<br>виробничих запасів       |   |                          |                           |                       |
| 2        | Визнання штрафи, пені, не-<br>устойки                 |   |                          |                           |                       |
|          | у т.ч. за ПДВ та податком<br>на прибуток              |   |                          |                           |                       |
| 3        | Забезпечення виплат пер-<br>соналу                    |   |                          |                           |                       |
| 4        | ПДВ, який підлягає виплаті<br>за рахунок підприємства |   |                          |                           |                       |
| 5        | Інші витрати  |   |                          |                           |                       |
| 6        | Інші (архів)  |   |                          |                           |                       |
| 7        | Собівартість реалізованої<br>іностраної валюти        |   |                          |                           |                       |
| РАЗОМ    |   |   |                          |                           |                       |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ ФІНАНСОВИХ

| №<br>п\п | Склад фінансових витрат | Сума                                     |                          | Відхи-<br>лення<br>(+, -) | Причини ві-<br>дхилення |
|----------|-------------------------|--|--------------------------|---------------------------|-------------------------|
|          |                         | За даними бух-<br>галтерського<br>обліку | За да-<br>ними<br>аудиту |                           |                         |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИТРАТ ДО СКЛАДУ ІНШИХ ВИТРАТ

| №<br>п\п | Склад інших витрат | Сума                                     |                       | Відхи-<br>лення<br>(+, -) | Причини від-<br>хилення |
|----------|--------------------|--|-----------------------|---------------------------|-------------------------|
|          |                    | За даними бух-<br>галтерського<br>обліку | За дани-<br>ми аудиту |                           |                         |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

#### Запитання для самоконтролю

1. За якими напрямками проводиться аудит запасів?
2. Як перевірити повноту оприбуткування запасів?
3. За якою вартістю оприбутковуються запаси придбані за гроші?
4. Як перевіряють правильність списання запасів у виробництво?
5. Як перевіряють обґрунтованість норм витрачення матеріалів у виробництві?
6. Які питання розглядаються при аудиті МПП?
7. Які документи треба перевірити при аудиті непрямих витрат підприємства?
8. Які питання розглядаються при аудиті адміністративних витрат?
9. Які питання розглядаються при аудиті витрат на збут?
10. Як перевірити правильність групування витрат по статтям?

## 2.10. Методика аудиту грошових коштів і розрахунків

### Основні питання

- ☑ *Організація і методика аудиту грошових коштів*
- ☑ *Програма й робочі документи для забезпечення проведення аудиту касових операцій*
- ☑ *Організація і методика аудиту безготівкових операцій*
- ☑ *Програма й робочі документи для забезпечення проведення аудиту безготівкових операцій*
- ☑ *Організація і методика аудиту розрахункових операцій та дебіторської заборгованості*
- ☑ *Програма й робочі документи для забезпечення проведення аудиту розрахункових операцій та дебіторської заборгованості*

### Глосарій термінів за темою

**Кошти** – готівка, гроші на рахунках у банках і депозити до запитання.

**Валюта України** – грошові знаки, у вигляді банкнот, казначейських квитків, монет, що перебувають в обороті.

**Іноземна валюта** – іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських квитків, що перебувають в обороті на території іноземної держави, платіжні документи та інші цінні папери в іноземній валюті.

**Каса підприємства** – приміщення або інше місце призначене для прийняття і видачі, зберігання готівки та інших касових документів і цінностей.

**Касові операції** – операції підприємств між собою і з фізичними особами, пов'язані з прийомом і видачею готівки, при здійсненні розрахунків через касу з відображенням цих операцій у касовій книзі.

**Дебітори** — юридичні й фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

**Довгострокова дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості фізичних і юридичних осіб, яка не виникає у ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

**Поточна дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка виникає у ході нормального операційного циклу і буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

**Сумнівний борг** – поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

## ***Організація і методика аудиту грошових коштів***

Метою проведення аудиту є висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку операцій з готівкою в національній валюті.

Аудитор повинен знати, що операції з розрахунками грошовими коштами підлягають суцільній перевірці. Здійснюючи аудит касових операцій, слід керуватися Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001 № 72. Це Положення поширюється на всіх юридичних осіб (крім банків і підприємств зв'язку) незалежно від форми власності й виду діяльності, а також на фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності без створення юридичної особи. Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності, а також індивідуальних підприємців з громадянами мають проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, актів закупівлі, виконання робіт (надання послуг) або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання роботи, надання послуги.

Аудитор повинен знати, що ліміти залишку готівки в касі встановлюються усім підприємствам, які мають рахунки в установах банків і здійснюють касові операції готівкою. Порядок встановлення лімітів залишку готівки в касі регулюється «Інструкцією про організацію роботи з готівкового обліку установами банків України», затвердженою постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001 р. № 69.

Касові операції оформляються документами, типові форми яких затверджено наказом Міністерства статистики України (Мінстату) від 15.02.96 № 51.

Крім Положення про ведення касових операцій аудитор використовує нормативні документи, затверджені відповідними міністерствами й відомствами, первинні документи щодо приймання й видачі готівки, касові книги й звіти касира, книги аналітичного обліку цінностей, що зберігаються в касі, облікові реєстри за рахунком 30 «Каса» і для зустрічної перевірки за рахунком 31 «Рахунки в банках».

Аудит каси проводять у такій послідовності: інвентаризація каси, перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій, документальна перевірка прибуткових і видаткових касових операцій.

При аудиторській перевірці проведення інвентаризації не належить до числа обов'язкових процедур, які використовує аудитор для підтвердження достовірності даних за статтею "Каса" активу балансу. Аудитор у даному випадку може скористатися результатами внутрішнього контролю.

Особлива увага аудитора має бути зосереджена на правильності оформлення касових документів: чи є на кожному документі розписки одержувачів грошей, чи погашаються касові документи (прибуткові - штампом "Здобуто", видаткові - "Оплачено") із зазначенням дати, чи немає підчисток і ви-

правлень.

Під час перевірки звіту касира й прикладених до нього документів аудитор зіставляє номери останніх прибуткових і видаткових касових ордерів, прикладених до звіту, із записами в журналі реєстрації, щоб переконатися в повноті обліку касових операцій. Якщо буде виявлено розбіжності в сумі або нумерації ордерів, з'ясовують причини. Щоб перевірити, як дотримано встановлений ліміт залишку грошів у касі, необхідно зіставити фактичні залишки грошей на окремі дати й у середньому за місяць із лімітом залишку. При підрахунку фактичних залишків грошей у касі вилучається готівка, призначена для виплати заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, пенсій і премій.

Використання готівки за цільовим призначенням перевіряють зіставленням даних про одержання в банку грошів з даними про їх витрачання. Для цього використовують дані звітів касира з доданими документами, дані облікових реєстрів з дебету й кредиту рахунку 30 "Каса" і журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

Своєчасність і повноту внесення в банк невикористаних грошових сум перевіряють шляхом зіставлення дати й суми зарахування грошів на рахунок відповідно до виписки банку з датою закінчення масової виплати грошей, зазначеною в дозвільному написі на платіжних відомостях, і депонування заробітної плати та інших невикористаних сум, а також з датою і сумою оприбуткування грошів у касу за іншими надходженнями.

Перевіряючи касові операції, необхідно встановити їх законність, достовірність і господарську доцільність.

Особливо ретельно аналізують повноту й своєчасність оприбуткування в касу грошів, одержаних з банку. Повноту й своєчасність оприбуткування грошів у касу, одержаних з поточних рахунків підприємств у банку, встановлюють шляхом зустрічної й взаємної звірки даних банківських виписок з рахунків підприємств, корінців чекових книжок, прибуткових касових ордерів і записів у касовій книзі.

Для того, щоб впевнитись у повноті оприбуткування грошів за реалізованими товарно-матеріальними цінностями, слід перевірити звіти про їх рух і запису за рахунками обліку їх реалізації (кредитові записи за рахунком реалізації (за готівку) зіставляють із дебетовими записами з рахунку каси). У разі розбіжностей треба перевірити сутність зазначених операцій й встановити причини відхилень.

Під час аудиту правильності виплати грошей за платіжними відомостями слід вибірково встановити, чи всі записані в розрахунково-платіжні відомості особи практично працювали на підприємстві і чи немає серед них підставних осіб, на яких виписується заробітна плата з метою її привласнення. Такі факти виявляють шляхом звіряння даних відомості на виплату заробітної плати з показниками обліку особового складу й табелів, з наказами про зарахування на роботу й звільнення, з даними первинних документів про нарахування заробітної плати.

Здійснюючи аудит касових операцій, слід перевірити правильність підрахунку оборотів за прибутком і видатком у касових звітах, визначення залишків на кінець звітного періоду й перенесення їх з однієї сторінки на іншу та відповідність залишку з рахунку 30 "Каса" за звітом касира на кінець місяця залишку за рахунком 30 "Каса" у Головній книзі.

Перевіряючи касові операції, слід встановити відповідність кореспонденції рахунків чинним положенням і правилам ведення бухгалтерського і фінансового обліку. Для цього звіти касира й прикладені до них документи зіставляють з даними реєстрів бухгалтерського обліку.

Вивчаючи факти надходження грошів на поточні рахунки в банках, треба перевірити правильність і повноту гарантування їх за виписками банку, бухгалтерськими реєстрами й звітами касира.

Під час перевірки правильності списання коштів з рахунку в банку особливу увагу доцільно звернути на своєчасність і повноту оприбуткування та цільового використання готівки, одержаної в банку.

На підставі даних акту інвентаризації каси й групувальних відомостей порушень касової дисципліни складають відповідний розділ аудиторського звіту (висновку), де відображають встановлені факти недоліків в організації й веденні касових операцій з посиланням на додані до аудиторського звіту (висновку) групувальні відомості порушень і аналітичні таблиці.

#### *Програма й робочі документи для забезпечення касових операцій*

### ПРОГРАМА АУДИТУ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

**Мета проведення аудиту:** висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку й звітності касових операцій.

#### **Якісні аспекти діяльності підприємства:**

6. Наявність
7. Достовірність і повнота
8. Права й обов'язки
9. Відображення у встановлені строки і оцінка
10. Представлення та розкриття інформації.

| Завдання аудиту  | Якісні аспекти фінансового звіту |
|--|----------------------------------|
| А. Документальне забезпечення касових операцій   | 1,2                              |
| Б. Своєчасне й повне відображення руху грошових коштів   | 1,2,4                            |
| В. Дотримання законодавчих обмежень  | 1,3,4                            |
| Г. Належна класифікація залишків на рахунках й правильне віднесення до статей фінансової звітності | 5                                |

| № з/п | Відповідність до мети аудиту | Аудиторські процедури  | Індекс робочого документа |
|-------|------------------------------|--|---------------------------|
| 1     | А                            | Перевірка правильності оформлення касової книги, відповідності всім вимогам законодавчих актів   |                           |
| 2     | А                            | Перевірка наявності всіх прибуткових і видаткових документів, відображених у касових звітах  |                           |
| 3     | Б                            | Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування готівки   | РД 1                      |
| 4     | Б                            | Перевірка підсумків у платіжних відомостях   |                           |
| 5     | В                            | Перевірка цільового використання коштів, отриманих з банку   | РД 2                      |
| 6     | В                            | Встановлення дотримання підприємством чинного порядку витрачання готівкової виручки, зокрема здійснення їм виплат, пов'язаних з оплатою праці, матеріального стимулювання, допомога за наявності податкового боргу | РД 3                      |
| 7     | В                            | Перевірка повноти та строків здачі депонованої зарплати в банк   | РД 4                      |
| 8     | В                            | Перевірка дотримання ліміту залишку каси   | РД 5                      |
| 9     | В                            | Перевірка своєчасності і повноти повернення підзвітних сум і оформлення авансових звітів   | РД 6                      |
| 10    | В                            | Перевірка дотримання граничної суми готівкового розрахунку між підприємствами  | РД 7                      |
| 11    | Г                            | Перевірка відповідності залишків у синтетичних і аналітичних регістрах обліку коштів   | РД 8                      |
| 12    | Г                            | Звірка оборотів у журналах-ордерах і Головній книзі  | РД 9                      |
| 13    | Г                            | Встановлення належної класифікації залишків на рахунках грошових коштів та вірне віднесення до статей фінансової звітності   |                           |
| 14    |                              | Складання переліку виявлених порушень  |                           |

## Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ТА СВОЄЧАСНОСТІ ОПРИБУТКУВАННЯ  
ГОТІВКИ

| №<br>п/п | Отримано                                    |      |                         |      |           |      | Оприбутковано |      |                                 |
|----------|---|------|-------------------------|------|-----------|------|---------------|------|---------------------------------|
|          | З розрахункового<br>рахунка в касі<br>банку |      | Від покупця<br>(виторг) |      | З бюджету |      | дата          | сума | Номер і<br>назва до-<br>кумента |
|          | По кредиту 311<br>(виписка банку)           |      | По кредиту<br>361       |      |           |      |               |      |                                 |
|          | дата  | сума | дата                    | сума | дата      | сума |               |      |                                 |
|          |   |      |                         |      |           |      |               |      |                                 |
|          |   |      |                         |      |           |      |               |      |                                 |
|          |   |      |                         |      |           |      |               |      |                                 |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 2

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

ПЕРЕВІРКА ЦІЛЬОВОГО ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ, ОТРИМАНИХ З  
БАНКУ

| №<br>п/п | Отримано з банку (ДО 311) |      |      |               | Використано   |   | Повернення<br>до каси |      | Приміт-<br>ки<br>ауди-<br>тора |
|----------|---------------------------|------|------|---------------|---|---|-----------------------|------|--------------------------------|
|          | Номер<br>чеку             | Дата | Сума | Познач-<br>ка | Сума ко-<br>штів, які<br>викорис-<br>тані за<br>метою | Документ,<br>що підтвер-<br>джує цільо-<br>ве викорис-<br>тання кош-<br>тів | Сума                  | Дата |                                |
|          |                           |      |      |               |   |   |                       |      |                                |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_



Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВСТАНОВЛЕННЯ ДОТРИМАННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ ЧИННОГО ПО- РЯДКУ ВИТРАЧЕННЯ ГОТІВКОВОЇ ВИРУЧКИ ЗА НАЯВНОСТІ ПОДАТ- КОВОГО БОРГУ

| Період, у який підприємство мало податковий борг    | Здійснення виплат заробітної плати в цей період                           |      | Джерело коштів, за які виплачено заробітну платню |                                | Примітки щодо спроможності дій |
|---|---|------|---|--------------------------------|--------------------------------|
|   | Дата  | Сума | Банк  | Виторг                         |                                |
| Обліковується в органах державної податкової служби | За касовою книгою, видатковими відомостями, видатковими касовими ордерами |      | За чеком  | За прибутковим касовим ордером |                                |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ТА СТРОКІВ ЗДАЧІ ДЕПОНОВАНОЇ ЗАР- ПЛАТИ В БАНК

| Отримано з банку на заробітну плату за чеком |      | Фактично виплачена заробітна плата | Депонована заробітна плата  | Повернено до банку     |      | Примітки аудитора щодо повноти й своєчасності повернення |
|--|------|------------------------------------|---|------------------------|------|--|
| Дата   | Сума |                                    |   | Сума                   | Дата |  |
| За чеком                                     |      | За видатковою відомістю, ВКО       | За видатковою відомістю з написом „депоновано”, за реєстром депонованих сум | За випискою банку, ВКО |      |  |
|  |      |                                    |   |                        |      |  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 5

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА ДОТРИМАННЯ ЛІМІТУ ЗАЛИШКУ КАСИ

| Дата | Залишок готівки на початок дня | Надходження готівки до каси | Видача готівки з каси | Залишок готівки на кінець дня | У тому числі за платіжними відомостями в дні виплат, пов'язаних з оплатою праці | Ліміт каси | Понад-лімітні залишки за кожний день |
|------|--------------------------------|-----------------------------|-----------------------|-------------------------------|---|------------|--------------------------------------|
|------|--------------------------------|-----------------------------|-----------------------|-------------------------------|---|------------|--------------------------------------|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 6

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ПЕРЕВІРКА СВОЄЧАСНОСТІ Й ПОВНОТИ ПОВЕРНЕННЯ ПІДЗВІТНИХ СУМ ТА ОФОРМЛЕННЯ АВАНСОВИХ ЗВІТІВ

| № п\п | ПБ працівника | Позначка видачі коштів під звіт | Отримання готівки під звіт |      | Предоставлення авансового звіту (з позначкою: вчасно/невчасно) |             | Повернення невтраченої суми в касу (з позначкою: вчасно/невчасно) |      | Доплата працівнику |      |
|-------|---------------|---------------------------------|----------------------------|------|--|-------------|---|------|--------------------|------|
|       |               |                                 | Дата                       | Сума | Дата   | Сума витрат | Дата  | Сума | Дата               | Сума |
|       |               |                                 |                            |      |  |             |   |      |                    |      |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 7

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ГРАНИЧНОЇ СУМИ ГОТІВКОВОГО РОЗРАХУНКУ МІЖ ПІДПРИЄМСТВАМИ

| Дата | Фактична сума готівкового розрахунку між підприємствами |                              |                                    | Примітка аудитора |
|------|---|------------------------------|------------------------------------|-------------------|
|      | Назва підприємства-контрагента                          | Сума за платіжним документом | Загальна сума розрахунку за 1 день |                   |
|      |   |                              |                                    |                   |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 8

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЗАЛИШКІВ ЗА СИНТЕТИЧНИМИ Й АНАЛІТИЧНИМИ РАХУНКАМИ ОБЛІКУ

| Залишок на початок кожного місяця | Залишок у касовому звіті касира | Залишок у журналі-ордері (відомості) | Відхилення | Примітки аудитора щодо суттєвості відхилення |
|-----------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------|------------|--|
|                                   |                                 |                                      |            |  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 9

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ЗВІРКА ОБОРОТІВ У ЖУРНАЛАХ-ОРДЕРАХ І ГОЛОВНІЙ КНИЗІ

| Залишок на початок кожного місяця | Залишок у журналі-ордері (відомості) | Залишок у Головній книзі | Відхилення | Примітки аудитора щодо суттєвості відхилення |
|-----------------------------------|--------------------------------------|--------------------------|------------|--|
|                                   |                                      |                          |            |  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

### *Організація і методика аудиту безготівкових операцій*

Метою проведення аудиту безготівкових операцій є висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку й звітності безготівково-розрахункових операцій.

Операції на рахунках у банку підлягають суцільній перевірці. Джерелами даних для аудиту операцій на рахунках у банках є виписки банку з особових рахунків і прикладені до них документи, а також записи в облікових регістрах за рахунком 31 "Рахунки в банках". Насамперед, треба звірити залишки коштів, відображених у виписках за відповідними рахунками, із залишками коштів, що значаться за обліковими даними. Однак рівність залишків не гарантує тотожності оборотів за виписками банку й за балансовим рахунком, оскільки при обробці виписок може бути допущене навмисне зменшення оборотів за дебетом і кредитом рахунку на однакову суму з метою приховати зловживання. Тому слід перевірити відповідність оборотів за дебетом і кредитом рахунку за виписками банку за кожний місяць даним оборотів за обліковими реєстрами. Важливо також перевірити повноту й достовірність банківських виписок і прикладених до них документів. Повноту банківських виписок встановлюють за їхньою нумерацією за сторінками й перенесенням залишку коштів на рахунку. Залишок коштів на кінець періоду в попередній виписці банку за рахунком має дорівнювати залишку коштів на початок періоду в наступній виписці.

Крім того, слід впевнитися, що всі здійснені через банк операції є реальними й підтверджені відповідними справжніми (автентичними) документами. Трапляються випадки, коли їх підробляють або прикладають не повністю, що дає змогу, застосовуючи неправильну кореспонденцію рахунків, приховувати в обліку зловживання на значні суми. У разі виникнення сумнівів у справжності документів (відсутність банківського штампа, виправлення перерахованих сум, найменування одержувача грошів і дати здійснення операцій) слід провести зустрічну перевірку платіжних документів, які зберігаються у справах підприємства, із платіжними документами в банку або в контрагента з операції. Одночасно з'ясовують правильність кореспонденції рахунків і записів в облікових регістрах, бо деколи зловживання можуть бути приховані шляхом складання неправильних бухгалтерських записів (проведень), не підтверджених документами, а також сторнувальних записів без документальних підтверджень і без дійсної споживи або неправильним підрахунком чи перенесенням підсумків з одної сторінки регістру на іншу.

Обов'язком аудитора є також перевірка правильності та обґрунтованості перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності, для чого порівнюють суми, вказані в платіжних документах, з даними виписки банку й записами на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками й підрядниками" або на рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами". Тут за прибутковими документами перевіряють повноту й правильність оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Якщо є сумніви в справжності документів чи досто-

вірності операцій, слід провести зустрічну їх перевірку в постачальників продукції.

Перевіряючи видаткові банківські документи, треба групувати в окремій відомості всі оплачені штрафи, неустойки та інші платежі, пов'язані з порушенням договірних умов, що дасть змогу потім перевірити повноту відображення їх на відповідних рахунках, і вжити заходів щодо відшкодування за рахунок винних осіб суми заподіяної шкоди.

Перевіркою сутності банківських документів встановлюють, чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками або оплата рахунків інших організацій, які не мають відношення до підприємства, що перевіряється.

Під час перевірки операцій за акредитивами слід звірити залишки сум і обороти за виписками банку із записами в регістрах бухгалтерського обліку. Одночасно з'ясовують причини, які зумовили розрахунки за акредитивною формою: чи передбачена ця форма розрахунків договором або чи може вона застосовується як санкція з боку постачальників за несвоєчасні платежі. Потім перевіряють повноту й своєчасність використання і повернення невикористаних акредитивів, а також повноту оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників.

Операції з лімітованими й нелімітованими чековими книжками аналізують з погляду їх правильності, характеру й повноти оплати. З'ясовують, чи не проводилася оплата лімітованими чеками видатків, які не включаються в авансові звіти підзвітних осіб як здійснені готівкою.

Після встановлення подібних фактів слід визначити розмір завданого підприємству збитку й винних осіб. Треба також перевірити, чи збігається залишок за книжкою лімітованих чеків, відображений на корінці останнього використаного чека, із залишком на дату перевірки за рахунком 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті", а також із залишком за випискою банку. Залишок грошів на кінець місяця за випискою банку інколи не збігається з залишком ліміту за лімітованою книжкою. Це пояснюється тим, що видані з лімітованих книжок чеки не були до кінця місяця пред'явлені одержувачами в банк до оплати.

Об'єктом аудиту можуть бути операції з переказами грошів з рахунка в банку на рахунки в Ощадбанк, тому що вони можуть бути пов'язані з передачею грошей підставним особам та з крадіжками коштів.

Здійснюючи перевірку операцій на рахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", слід встановити, чи відповідають залишки коштів, відображені у виписці банку, залишку коштів, який рахується за обліком; повноту й достовірність банківських виписок і прикладених до них документів; правильність операцій і справжність банківських виписок і первинних документів, правильність кореспонденції рахунків за операціями на поточних рахунках в іноземній валюті й записів в облікових регістрах. Особливу увагу звертають на повноту зарахування на транзитні валютні рахунки валютної виручки, що надійшла на адресі підприємства.

Ретельно вивчають обґрунтованість списання грошів з рахунків підприємства в банках у дебет рахунків витрат, прибутків і збитків тощо.

Кожний випадок порушення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку перевіряється за первинними документами для того, щоб з'ясувати, чи не призвело це до навмисного перекручення облікових і звітних даних.

Грошовими документами, які знаходяться в касі, є поштові марки, марки державного мита, векселі, оплачені путівки в санаторії, будинки відпочинку тощо. Перевірка грошових документів починається з повної їх інвентаризації й складання відповідного акту. Насамперед, слід встановити відповідність залишків даних аналітичного й синтетичного обліку з рахунка 33 "Інші кошти". За даними аналітичного обліку необхідно встановити своєчасність і правильність оприбуткування грошових документів у кількісному й сумовому вираженні на рахунок 33 "Інші кошти".

Перевіркою операцій щодо придбання і видачі путівок у санаторії, будинки відпочинку тощо слід з'ясувати, за рахунок яких джерел вони були придбані, яку частину їхньої вартості не оплачують одержувачі, чи своєчасно й у повному обсязі надходять у касу гроші від одержувачів путівок, чи видають путівки працівникам за узгодженням з профспілковим комітетом, чи немає випадків видачі путівок особам, які не працюють на даному підприємстві. Крім того, слід встановити розмір недоплачених сум у касу підприємства, причин та осіб, винних у порушенні встановленого порядку видачі путівок та їх оплати.

Аудитом грошових коштів у дорозі треба встановити законність і обґрунтованість кожного запису за рахунком 33 "Інші кошти". Своєчасність і повноту зарахування грошових коштів у дорозі на відповідні рахунки в банках встановлюють звірянням записів за кредитом рахунка 33 "Інші кошти" (субрахунок 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті") і дебетом рахунків, призначених для обліку грошових коштів. При цьому з'ясовують, чи немає серед сум у дорозі нестач готівки в касі або фактів привласнення цих сум окремими посадовими особами.

Встановлюють тривалість перебування окремих сум коштів у дорозі, оприбуткування їх на початок наступного місяця на рахунок у банку.

На рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" враховується грошовий виторг від реалізації товарів, переведень у банк через інкасаторів, пошту або Ощадбанк. Кошти, здані безпосередньо в банк, на вищезгаданому рахунку враховують тільки в тому випадку, коли вони здані у вечірню касу наприкінці останнього робочого дня, а зараховані на рахунок підприємства в перший день наступного місяця.

Основою записів зазначених операцій у дебет рахунка 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" є квитанції установ банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей про здавання виторгу інкасаторам банку, а в кредит - виписки банку.

Завдання аудитора - перевірити повноту й своєчасність зарахування на рахунки в банках кожної суми виторгу.

Для встановлення можливих зловживань за кожною сумою на рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" (з минулим терміном перерахування) дебет рахунка зіставляють з документами, що підтверджують відправлення грошів, а кредит - з випискою банку або прибутковим касовим ордером.

Велике значення має аудит дотримання законодавчих норм щодо здійснення розрахункових операцій, зокрема розрахунків з підзвітними особами.

Аудит розрахунків з підзвітними особами виконують суцільним порядком. При цьому аудитор керується постановою КМУ "Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон" від 23.04.99 р. № 663 та постановою КМУ від 06.09.2000 р. № 1398 про внесення змін до вищевказаної постанови КМУ.

Основними завданнями аудиту розрахунків з підзвітними особами є: перевірка дотримання правил видання авансів; контроль за своєчасністю здавання авансових звітів; перевірка правильності використання підзвітних сум і оформлення документів, доданих до авансових звітів, а також своєчасності повернення невитрачених сум. Крім того, завданням аудиту є: виявлення незаконних і недоцільних з господарського погляду витрат.

Джерелами аудиту є: накази й розпорядження по підприємству, авансові звіти з прикладеними до них виправдувальними документами про використання підзвітних сум, звіти касира з прикладеними прибутковими й видатковими касовими документами, Головна книга, баланс підприємства, дані аналітичного й синтетичного обліку з рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами". Аудитор перевіряє, чи подала підзвітна особа протягом трьох днів після повернення з відрядження або після виконання доручення авансовий звіт про використання підзвітних сум; чи до авансового звіту додані: посвідчення на відрядження, оформлене в установленому порядку (з відмітками про вибуття і прибуття), залізничний та інші квитки, копії товарних чеків, приймальні акти або розписки осіб, що прийняли від підзвітної особи придбані цінності тощо.

Аудитору слід встановити, чи визначено коло осіб, які мають право одержувати підзвітні суми. До осіб, які не звітували за одержані гроші в підзвіт, застосовують заходи щодо погашення заборгованості з нарахованої заробітної плати або через суд. Крім того, аудитор з'ясовує, чи не було випадків видачі авансів за наявності заборгованості за попередньо одержані суми або видачі грошей особам, які не числяться в штаті. Також слід перевірити, чи не видавався аванс у розмірі, що значно перевищує потребу.

*Програма й робочі документи для забезпечення проведення аудиту безготівкових операцій*

## ПРОГРАМА АУДИТУ БЕЗГОТІВКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

**Мета проведення аудиту:** висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності та об'єктивності здійснених і відображених у

бухгалтерському обліку й звітності безготівково-розрахункових операцій та дебіторської та кредиторської заборгованості

**Якісні аспекти діяльності підприємства:**

1. Наявність
2. Достовірність і повнота
3. Права й обов'язки
4. Відображення у встановлені строки та оцінка
5. Представлення та розкриття інформації.

| Завдання аудиту  | Якісні аспекти фінансового звіту |
|--|----------------------------------|
| А. Документальне забезпечення безготівкових операцій   | 1,2,3                            |
| Б. Своєчасне й повне відображення руху грошових коштів   | 1,2,4                            |
| В. Належна класифікація залишків на рахунках і правильне віднесення до статей фінансової звітності | 5                                |

| № п/п | Відповідність до мети аудиту | Аудиторські процедури  | Індекс робочого доцільного документа |
|-------|------------------------------|--|--------------------------------------|
| 1     | А                            | Встановлення рахунків, відкритих підприємством, назви банків, де відкриті рахунки, наявність грошових коштів на момент перевірки               | РД 1                                 |
| 2     | А                            | Перевірка наявності всіх прибуткових і видаткових документів, відображених у банківських виписках по рахунку                                   | РД 2                                 |
| 3     | А                            | Перевірка відповідності дат платіжних доручень датам у банківських виписках  | РД 3                                 |
| 4     | А                            | Перевірка правильності заповнення платіжних доручень   |                                      |
| 5     | Б                            | Перевірка санкціонування відповідною особою операцій з витрачання грошових коштів із рахунків у банках   |                                      |
| 6     | Б                            | Перевірка наявності всіх банківських виписок через зіставлення сальдо на кінець один робочого дня і початок іншого по кожній виписці           |                                      |
| 7     | Б                            | Перевірка відповідності оплачених чеків (або інших платіжних документів) документам постачальників, на оплату яких вони видавалися             | РД 4                                 |
| 8     | В                            | Перевірка правильності перенесення вхідного сальдо при відкритті відповідних рахунків Головної книги на наступний обліковий період (візуально) |                                      |
| 9     | В                            | Звіряння щоденних оборотів у виписках банках та регістрах  | РД 5                                 |
| 10    | В                            | Звіряння оборотів і залишків у регістрах бухгалтерського обліку і Головній книзі   | РД 6                                 |



Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ВСТАНОВЛЕННЯ РАХУНКІВ, ЯКІ ВІДКРИТО ПІДПРИЄМСТВОМ

| №<br>п/п | Банк, у якому<br>відкритий ра-<br>хунок. МФО | Назва раху-<br>нку банку,<br>валюта | Номер ра-<br>хунка | Чи має<br>місце рух<br>грошових<br>коштів<br>по раху-<br>нку | Наявність договору<br>банківського рахунка |      |
|----------|--|-------------------------------------|--------------------|--|--|------|
|          |  |                                     |                    |  | Номер<br>договору                          | Дата |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

ПЕРЕВІРКА НАЯВНОСТІ ВСІХ ПРИБУТКОВИХ І ВИДАТКОВИХ ДО-  
КУМЕНТІВ, ВІДОБРАЖЕНИХ У БАНКІВСЬКИХ ВИПСКАХ ПО РАХУ-  
НКУ

| За даними виписки |                        |      | Надходження за даними<br>прибуткових документів |                        |      | Витрачання за даними<br>видаткових документів |                         |      |
|-------------------|------------------------|------|---|------------------------|------|---|-------------------------|------|
| Дата              | Призначення<br>платежу | сума | Назва<br>доці<br>мента                          | Номер<br>доці<br>мента | сума | Назва<br>доку-<br>мента                       | Номер<br>доку-<br>мента | сума |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ДАТ ПЛАТІЖНИХ ДОРУЧЕНЬ ДАТАМ  
У БУХГАЛТЕРСЬКИХ ВИПСКАХ

| Виписка банку |      | Платіжне доручення |      | Примітки |
|---------------|------|--------------------|------|----------|
| Дата          | Сума | Дата               | Сума |          |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 4

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ОПЛАЧЕНИХ ЧЕКІВ ДОКУМЕНТАМ  
ПОСТАЧАЛЬНИКІВ, НА ОПЛАТУ ЯКИХ ВОНИ ВИДАВАЛИСЯ**

| №<br>п/п | За чеком      |      |      |             | За документами постачальника             |      |      |
|----------|---------------|------|------|-------------|--|------|------|
|          | Номер<br>чеку | Дата | Сума | Призначення | Назва доку-<br>мента і під-<br>приємства | Дата | Сума |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 5

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ЗВЕДЕННЯ ЩОДЕННИХ ОБОРОТІВ У ВИПИСКАХ БАНКІВ ТА  
РЕГІСТРАХ**

| За даними виписки банку |      | За даними реєстру ж/о№1    |      |
|-------------------------|------|----------------------------|------|
| Дата виписки            | Сума | Дата оформлення<br>реєстру | Сума |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 6

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ЗВІРЕННЯ ОБОРОТІВ І ЗАЛИШКІВ У РЕГІСТРАХ БУХГАЛТЕРСЬКО-  
ГО ОБЛІКУ І ГОЛОВНІЙ КНИЗІ**

| За даними реєстру             |                          |              |             |                         | За даними Головної книги      |                          |              |             |                         |  |
|-------------------------------|--------------------------|--------------|-------------|-------------------------|-------------------------------|--------------------------|--------------|-------------|-------------------------|--|
| Номер бухгалтерського рахунка | Сума за місяць           |              |             |                         | Номер бухгалтерського рахунка | Сума за місяць           |              |             |                         |  |
|                               | Сальдо на початок місяця | Сума обороту |             | Сальдо на кінець місяця |                               | Сальдо на початок місяця | Сума обороту |             | Сальдо на кінець місяця |  |
|                               |                          | За дебітом   | За кредитом |                         |                               |                          | За дебітом   | За кредитом |                         |  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

## ***Організація і методика аудиту розрахункових операцій і дебіторської заборгованості***

Метою проведення аудиту розрахункових операцій є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо розрахункових операцій на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, що регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Основним завданням аудиту розрахунків є:

- 1) встановлення реальної дебіторської та кредиторської заборгованості;
- 2) перевірка наявності простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості;
- 3) встановлення дебіторської і кредиторської заборгованості по яких минув строк позивної давнини;
- 4) перевірка правильності списання заборгованості, строк якої минув;
- 5) перевірка правильності обліку дебіторської і кредиторської заборгованості;
- 6) перевірка правильності й обґрунтованості списання заборгованості;
- 7) перевірка нарахування резерву сумнівних боргів.

Реальність балансу може бути забезпечена тільки в результаті ретельної перевірки (інвентаризації) всіх його статей. Тому аудитору доцільно починати перевірку стану розрахунків з аналізу матеріалів інвентаризації розрахунків. Інвентаризація розрахунків полягає у виявленні фактичних залишків сум на рахунках. В акті результатів інвентаризації розрахунків слід вказати назви проінвентаризованих рахунків, записати суми непогдженної й простроченої дебіторської заборгованості та безнадійних боргів. За названими видами заборгованості до акту інвентаризації розрахунків має прикладатися довідка із зазначенням суми заборгованості, та значитися, з якого часу й на підставі яких документів.

Таким чином, аналіз матеріалів інвентаризації розрахунків дає можливість аудитору зосередити увагу на більш ретельній перевірці розрахунків, за якими встановлено різні розходження.

Аудит розрахункових операцій слід починати з аналізу правильності оплати за відвантажені матеріальні цінності, а також повноти списання відвантажених цінностей.

Під час перевірки необхідно встановити, чи правильно відображені за статтями балансу відповідні залишки заборгованості. Для цього порівнюють залишки за кожним видом розрахунків на одну й ту саму дату за даними аналітичного обліку й з залишками за синтетичним рахунком 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", Головною книгою й балансом. За наявності розходжень слід перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості за кожним покупцем чи замовником. Такі розходження є наслідком занедбаності обліку розрахункових операцій або результат зловживань.

Кожна сума дебіторської заборгованості на окремих рахунках розглядається аудитором з погляду виникнення боргу, причин і давності створення

заборгованості, реальності її одержання. Під час аудиту дебіторської заборгованості розрізняють такі її категорії: поточну; неоплачену в строк; заборгованість за строком давності, що минув; спірну; безнадійну.

Під час перевірки розрахунків з покупцями встановлюють, чи укладені домов поставки продукції, чи правильно вираховуються суми за прийняту покупцем продукцію. Перевіряють повноту й своєчасність розрахунків покупців за прийняту ними продукцію. З цією метою проводять інвентаризацію розрахунків, висилають копії картки аналітичного обліку розрахунків (конторкорентні виписки) при розрахунках з іногородніми покупцями (організації-кредитори висилають організаціям-дебіторам). Підприємство - дебітор повертає картку протягом 10 днів з дня одержання. З покупцями з цього самого міста складається акт взаємозвірки.

Одним з важливих завдань аудиту є перевірка розрахунків за претензіями за невиконання договірних зобов'язань.

Існує декілька груп претензій:

- до постачальників і підрядників за виявлені під час перевірки їхніх рахунків завищення обсягів виконаних робіт, недопоставку товарів, завищення цін і тарифів, завищення сум внаслідок арифметичних помилок, за невідповідність якості поставлених товарів стандартам або технічним умовам, за простої з вини постачальників;

- до транспортних організацій за нестачу вантажу понад норми природних втрат, що виникла в дорозі, і за зайві сплачені суми при перевезенні вантажів;

- за санкціями (штрафи, пені, неустойки) за недотримання договірних умов, визнаних платниками або присуджених судом;

- до банків за сумами, помилково списаними за рахунками в банку (за валютними операціями).

Претензії про відшкодування вартості продукції (товарів), якої бракує, неналежної якості або некомплектної й сплату штрафу за поставку такої продукції (товарів) пред'являють протягом місяця, а претензії за іншими підставами - протягом 2 місяців.

За кожною претензією необхідно перевірити її обґрунтованість і правильність оформлення документів.

Недотримання строків пред'явлення претензій часто використовується для приховання фактів крадіжок матеріальних цінностей. Тому треба вивчити причини відмови постачальників або транспортних організацій у задоволенні претензії, протоколи розгляду претензійних справ у суді.

При нестачі товарів у дорозі треб перевірити наявність комерційних актів і правильність їх оформлення.

Аудитори з'ясовують обґрунтованість претензій, встановлюють винних осіб, суму шкоди, завданої підприємству шляхом погашення необґрунтованих претензій.

Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків ведуться на балансовому рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами", субрахунку 375 "Розра-

хунки за відшкодуванням завданих збитків". Перевіряючи такі розрахунки, аудитор насамперед повинен проаналізувати розрахунки за нестачами й крадіжками та встановити, чи дотримано строки і порядок розгляду випадків нестач і втрат, як забезпечується їх відшкодування. Особливо ретельно треба вивчити факти списання нестач і втрат на витрати виробництва. Зокрема, аудитор перевіряє правильність і своєчасність оформлення матеріалів за претензіями про нестачі й крадіжки, встановлює чи не було випадків повернення судом матеріалів з нестач і псування з причин неналежного оформлення матеріалів. Важливо з'ясувати причини виникнення нестач і псування (поганий стан складських приміщень, порушення правил приймання й відпуску матеріальних цінностей за кількістю і якістю з один підрозділу (цеху) в інший). Слід також з'ясувати, чи правильно визначено суму збитків (сума збитків розраховується за ринковими цінами даної місцевості). Крім того, аудитор з'ясовує, чи забезпечено на підприємстві відшкодування матеріальних збитків (нестач, розтрат), чи організовано контроль за утриманням заборгованості за виконавчими аркушами.

У процесі господарської діяльності між суб'єктами господарювання виникають та погашаються взаємні зобов'язання. Стан поточних зобов'язань і розрахунків найбільш точно відображає рівень організації в суб'єкта господарювання виробничої й торговельної діяльності, а також бухгалтерського обліку. Тому дуже важливо проведення аудиту розрахунків, а саме дебіторської заборгованості.

Аудитор повинен знати, що згідно з вимогами ПБО актив визнається тільки у випадку, коли існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод. Безнадійна дебіторська заборгованість повинна бути виключена зі складу активів.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги списується за рахунок резерву сумнівних боргів. Якщо резерву не вистачає то залишок відноситься на витрати періоду - Дт 944 "Сумнівні та безнадійні борги".

Інші види дебіторської заборгованості при визнанні її безнадійною списуються безпосередньо на витрати періоду (рахунок 944).

Аудитор перевіряє розрахунки за виданими авансами. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків видані аванси потрібно обліковувати на рахунку 371 "Розрахунки за виданими авансами". Аудитору необхідно проаналізувати дебетові залишки за рахунками 36, 63, 68, видані аванси перенести в Дт 371.

Реалізація виробничих запасів і необоротних активів не є основною діяльністю підприємства, тому для приведення у відповідність з Інструкцією про застосування Плану рахунків таку дебіторську заборгованість необхідно відображати на рахунку Дт 377 "Розрахунки з іншими дебіторами":

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги має відображатися на рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"

Для приведення у відповідність з вимогами ПБО та Інструкції про застосування Плану рахунків рекомендується списати безнадійну заборгованість на витрати періоду. Якщо це безнадійна заборгованість минулих періодів, то робиться запис:

Дт44Кт38, якщо поточного: Дт 944 Кт 38.

Слід пам'ятати, що рахунок 38 може мати тільки кредитове сальдо. За кредитом рахунку відображається нарахування резерву сумнівних боргів, а за дебетом – списання безнадійної заборгованості. При недостатності нарахованого резерву безнадійна дебіторська заборгованість списується безпосередньо на витрати періоду (рахунок 944).

У Балансі залишок за рахунком 38 відображається у рядку 162 "Резерв сумнівних боргів". На суму резерву зменшується первісна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги

*Програма й робочі документи для забезпечення проведення аудиту розрахункових операцій та дебіторської заборгованості*

## ПРОГРАМА АУДИТУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTI

**Мета проведення аудиту:** висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо розрахункових операцій на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

**Якісні аспекти діяльності підприємства:**

1. Наявність
2. Достовірність і повнота
3. Права й обов'язки
4. Відображення у встановлені строки і оцінка
5. Представлення та розкриття інформації.

| Завдання аудиту  | Якісні аспекти фінансового звіту |
|--|----------------------------------|
| А. Документальне забезпечення розрахункових операцій   | 1,2,3                            |
| Б. Достовірність розрахункових операцій  | 1,2,4                            |
| В. Належна класифікація залишків на рахунках дебіторської і кредиторської заборгованості і правильне віднесення до статей фінансової звітності | 5                                |

| № п/п | Відповідність до мети аудиту | Аудиторські процедури  | Індекс робочого документу |
|-------|------------------------------|--|---------------------------|
| 1     | А                            | Перевірка правильності розрахунків у первинних документах (за кількість, за вартістю)  |                           |
| 2     | Б                            | Чи є дані бухгалтерської і небухгалтерської звітності по дебіторах (звіт директори, голови правління, фінансовий огляд) зіставними |                           |
| 3     | Б                            | Перевірка правильності віднесення дебіторської заборгованості до складу сумнівної  | РД 2                      |
| 4     | Б                            | Перевірка правильності віднесення дебіторської заборгованості до складу безнадійної  | РД 3                      |
| 5     | В                            | Звіряння залишків по розрахунках за даними Головної книги і реєстрів бухгалтерського обліку  | РД 1                      |

### Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ЗВІРЕННЯ ЗАЛИШКІВ ПО РОЗРАХУНКАХ ЗА ДАНИМИ ГОЛОВНОЇ КНИГИ І РЕГІСТРІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

| Місяць                       | За даними Головної книги |                    |                     |                         | За даними реєстрів       |                    |                     |                         |
|------------------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|-------------------------|
|                              | Сальдо на початок місяця | Обороти за дебітом | Обороти за кредитом | Сальдо на кінець місяця | Сальдо на початок місяця | Обороти за дебітом | Обороти за кредитом | Сальдо на кінець місяця |
| Рахунок 36/1 „Замовники”     |                          |                    |                     |                         |                          |                    |                     |                         |
|                              |                          |                    |                     |                         |                          |                    |                     |                         |
| Рахунок 37/1 „Інші дебітори” |                          |                    |                     |                         |                          |                    |                     |                         |
|                              |                          |                    |                     |                         |                          |                    |                     |                         |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ  
ЗАБОРГОВАНOSTІ ДО СКЛАДУ СУМНІВНОЇ**

| Критерій, за яким дебіторська заборгованість класифікована як сумнівна | Сума дебіторської заборгованості, назва підприємства-дебітора | Примітки аудитора щодо правильності класифікації |
|--|---|--|
| -  | -   | -  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ  
ЗАБОРГОВАНOSTІ ДО СКЛАДУ БЕЗНАДІЙНОЇ**

| Критерій, за яким дебіторську заборгованість можливо класифікувати як безнадійну відповідно п. 1.25 Закону „Про податок на прибуток”   | Критерій, який використано для класифікації існуючої дебіторської заборгованості як безнадійної | Примітки аудитора щодо правильності класифікації |
|--|---|--|
| 1) заборгованість по зобов'язанням, за якими минувши рядків позивної давності  | -   | -  |
| 2) заборгованість, що виявилась непокритою внаслідок недостатності майна фізичної чи юридичної особи, які оголошені банкрутом у встановленому законодавством порядку, або юридичної особи, що ліквідується | -   | -  |



|  |   |   |
|--|---|---|
| 3) заборгованість, що виявилась непокритою внаслідок недостатності коштів, що отримані від продаж на відкритих аукціонах майна позивача, яку передане під заставу в якості забезпечення вказаної заборгованості, при умові, що інші юридичні дії кредитора відносно примусового стягнення іншого майна позивача не призвели до повного покриття заборгованості | - | - |
| 4) заборгованість, покриття якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин, що мають непоборну чинність   | - | - |
| 5) прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, що визнані без вісті відсутніми, недієспроможними, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, що засуджені на позбавлення волі  | - | - |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

### Запитання для самоконтролю

1. Що є метою аудиту готівкових операцій?
2. Які завдання стоять перед аудитом готівкових розрахунків?
3. Якими нормативними документами регламентується порядок? здійснення операцій з готівкою в національній валюті?
4. Як скласти програму аудиту готівкових розрахунків в національній валюті?
5. Що є метою безготівкових розрахунків?
6. Які завдання стоять перед аудитом безготівкових розрахунків?
7. Якими нормативними документами регламентується порядок? здійснення безготівкових операцій?
8. Як скласти програму аудиту безготівкових операцій?
9. Яка дебіторська заборгованість визнається оборотним активом?
10. Які види дебіторської заборгованості ви знаєте?
11. Як скласти програму аудиту дебіторської заборгованості?
12. Охарактеризуйте етапи аудиторської перевірки дебіторської заборгованості.

## 2.11. Методика аудиту доходів і фінансових результатів

### Основні питання

- ☑ *Методика аудиту доходів підприємства*
- ☑ *Методика аудиту фінансових результатів*
- ☑ *Аудит оцінок за справедливою вартістю по ПБО*
- ☑ *Програма аудиту доходів, фінансових результатів і робоча документація для забезпечення аудиту*

### Глосарій термінів за темою

**Дивіденди** — частина чистого прибутку, розподіленого між учасниками (власниками) відповідно частці їхньої участі у власному капіталі підприємства.

**Доходи** — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що приводять до росту власного капіталу (крім росту капіталу за рахунок внесків власників).

**Звичайна діяльність** — будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують її або виникають унаслідок її проведення.

**Операційна діяльність** — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

**Основна діяльність** — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства й забезпечує основну частину його доходу.

**Прибуток** — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

**Відсотки** — плата за використання коштів, їхніх еквівалентів або сум заборгованості підприємству.

**Роялті** — платежі за використання нематеріальних активів підприємства.

### *Методика аудиту доходів підприємства*

Метою аудиту доходів є встановлення повноти й достовірності, відповідності первинним документам щодо визначення доходів та формування фінансових результатів у фінансовій звітності підприємства.

Аудитор повинен знати, що діяльність підприємства підрозділяється на звичайну і надзвичайну. Відповідно до ПБО 3 "Звіт про фінансові результати" під звичайною діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або які виникають унаслідок здійснення такої діяльності.

Прикладами звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних активів. До операцій,

що супроводжують звичайну діяльність, відносяться курсові різниці, економічні санкції по господарських договорах, відсотки, дивіденди та ін.

Надзвичайною діяльністю вважають такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і про які не передбачається, що вони будуть повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді. Прикладами подій і операцій, віднесених до надзвичайної діяльності, є: стихійні лиха (землетруси, зсуви, смерчі та ін.), пожежі, техногенні аварії і т. п.

Надзвичайність події або операції визначається насамперед характером діяльності підприємства, а не очікуваною частотою їхнього виникнення.

Звичайна діяльність підприємства відповідно до ПБО підрозділяється на операційну, фінансову і інвестиційну.

Операційна діяльність - це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності підприємства, які не є інвестиційною і фінансовою діяльністю.

Відповідно до ПБО 3 до основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом, реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Для виробничого підприємства такими є операції з виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), для будівельної організації - з виконання будівельно-монтажних робіт, для страхової компанії - з надання послуг по страхуванню та ін.

Однак операційна діяльність містить у собі не тільки основну, але й інші види діяльності, що не відносяться до фінансового і інвестиційного.

Згідно з ПБО 15 Доход визнається під час збільшення активу чи зменшення зобов'язання, що обумовлюють зріст власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути вірогідно визначена. Цей критерій визнання застосовується по кожній операції.

Не визнаються доходами такі надходження, як ПДВ, акцизний збір, інші податки й обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню в бюджетні і позабюджетні фонди. Так само не визнається сума надходження по договорах комісії, агентським і іншим договорам на користь комітента, суми попередньої оплати чи аванси, застава на погашення позички, а також надходження, що належать іншим особам.

Визнані доходи класифікуються по таких групах:

- доход чи виторг від реалізації продукції, робіт, послуг;
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- надзвичайні доходи.

Аудитор повинен знати правила визнання доходів підприємства:

1. Доход чи виторг від реалізації продукції (робіт, послуг) визнається у випадку наявності наступних умов:

- покупцю передані ризики і вигоди, зв'язані з правом власності на продукцію чи товар;

- підприємство не здійснює надалі керування і контроль за реалізованою продукцією;
- сума доходу може бути вірогідно визначена;
- є імовірність, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства і витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути вірогідно визначені.

2. Доход не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією, товарами, роботами, що є подібними за призначенням і мають однакову справедливую вартість.

3. Доход, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершення операції на дату балансу, у випадку, якщо він може бути вірогідно визначений.

4. Якщо доход чи виторг від надання послуг не може бути вірогідно оцінений і немає імовірності відшкодування цих витрат, то доход не визнається, а витрати не визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде вірогідно оцінена, то він буде визнаний за цією оцінкою.

Слід пам'ятати, що доход від реалізації продукції не коригується на величину сумнівної і безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства відповідно до ПБО 10 «Дебіторська заборгованість».

5. Цільове фінансування не визнається доходом, поки не має підтвердження того, що воно буде отримано підприємством і що підприємство виконає умови фінансування.

Отримане цільове фінансування визнається доходом того періоду, в якому були зроблені витрати.

Доходи, що виникають у результаті використання активів іншими сторонами, визнаються у вигляді відсотків, роялті та дивідендів.

6. Для обліку і узагальнення інформації про доходи і результати діяльності підприємства призначений 7 клас рахунків. Рахунки з 70 по 78 - це рахунки, на яких відбиваються доходи. Рахунок 79 призначений для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Особлива увага приділяється оцінці ступеня завершеності операції по наданню послуг. Відповідно до п. 11 ПБО 15 оцінка ступеня завершеності операції по наданню послуг проводиться методом:

- а) вивчення виконаної роботи;
- б) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що повинні бути надані;
- в) визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Оцінка ступеня завершеності на підставі вивчення виконаної роботи близька до звичного підписання акта виконаних робіт, наданих послуг. Підписавши акт, сторони тим самим підтверджують факт вивчення наданих послуг і визначення ступеня їхньої готовності, оцінивши в конкретну суму.

Метод оцінки ступеня завершеності операцій по наданню послуг доцільно застосовувати при наданні таких видів послуг, результат яких можна оцінити шляхом їхнього огляду. Він визначається або після закінчення (надання) робіт (послуг), або після завершення певного етапу робіт (послуг).

Застосування даного методу визначення доходу доцільно в тому випадку, якщо на певну дату можна визначити обсяг наданих послуг (у натуральному або грошовому вираженні).

Метод визначення доходу від надання послуг на певну дату доцільно застосовувати при наданні таких видів послуг, по яких:

- можна найбільше вірогідно визначити загальну суму очікуваних витрат, що понесе підприємство в зв'язку з наданням послуги;
- сума понесених витрат у зв'язку з наданням послуг знаходиться в прямо пропорційній залежності від обсягу наданих послуг.

Крім розглянутих вище методів оцінки ступеня завершеності операцій по наданню послуг, п. 12 ПБО 15 передбачена можливість визначення доходу, зв'язаного з наданням послуг, шляхом рівномірного його нарахування за визначений період. Цей метод визначення доходу застосовують в тому випадку, якщо надані послуги складаються у виконанні невизначеної кількості операцій за певний період часу.

Слід пам'ятати, що на рахунку 71 „Інші операційні доходи” узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді.

До інших операційних доходів відносяться:

- доходи від реалізації інших оборотних активів( крім фінансових інвестицій);
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від операційних курсових різниць по операціям у іноземній валюті;
- сума одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржниками або одержані рішення господарського суду;
- доходи від списання кредиторської заборгованості, по яких минув строк позикової давнини;
- відшкодування раніше списаних активів;
- сума одержаних грантів і субсидій;
- інші доходи від операційної діяльності.

Аудитор перевіряє правильність відображення всіх інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), та віднесення одержаних доходів до статті "Інші операційні доходи".

Аудитору потрібно знати, що суми інших операційних доходів, отримані від реалізації інших оборотних активів, операційної оренди активів, повинні відображатися без урахування сум податку на додану вартість. Крім

того, положення ПБО 15 "Дохід" не поширюються на доходи, пов'язані з договорами оренди.

Водночас треба пам'ятати, що у складі статті "Інші операційні доходи" відображаються отримані з бюджету та позабюджетних фондів суми житлових субсидій, вартість додаткових пільг щодо окремих категорій громадян, на державне регулювання цін для реалізації продукції (робіт, послуг) підприємства. Так вугледобувні підприємства відображають отримані з державного бюджету кошти державної підтримки на покриття розрахункової собівартості (різниці між розрахунковою собівартістю і вартістю товарної продукції в цінах реалізації, що склалися на ринку вугілля у звітному періоді); сільськогосподарські товаровиробники показують отримані з бюджету кошти державної підтримки виробництва продукції тваринництва.

При аудиті доходів від участі в капіталі перевіряється правильність відображення доходу, отриманого від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. Відповідно до ПБО 3 метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Аудитор повинен знати, що до асоційованих відносяться підприємства, в яких інвестору належить блокувальний (більше 20 відсотків) пакет акцій (голосів) і які не є дочірніми або спільними підприємствами інвестора.

Дочірнє підприємство — це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Спільна діяльність — це господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Відповідно до ПБО 12 "Фінансові інвестиції" у разі коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству та передає значні ризики і вигоди, які пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду повинна відображатися лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству активів, яка припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу асоційованим (дочірнім, спільним) підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчать про зме-

нення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

При проведенні аудиту потрібно знати, що в разі, коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, яка припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, повинні відображатися повністю в період здійснення операції. Оцінку і облік фінансових інвестицій необхідно здійснювати за кожною фінансовою інвестицією.

Слід пам'ятати, що ПБО 15 "Доход" не поширюється на дивіденди, які підлягають одержанню за результатами фінансових інвестицій і враховуються за методом участі в капіталі.

Під час проведення аудиту звертають увагу на правильність визначення інших фінансових доходів. До них відносяться дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій, за виключенням доходів, які рахуються за методом участі в капіталі.

*Дивіденди* — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

*Відсотки* — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум заборгованості підприємству.

*Роялті* — платежі за використання нематеріальних активів підприємства (платежів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

При проведенні аудиту Інших доходів перевіряється правильність визначення інших доходів, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Доход від безоплатно отриманих оборотних активів визначається в повній сумі звітному періоді одержання таких активів. У той же час дохід від безоплатно отриманих необоротних активів визначається в сумі амортизації цих активів одночасно з її нарахуванням.

При проведенні перевірки необхідно мати на увазі, що доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів включаються без суми непрямих податків, нарахованих при їх реалізації згідно з чинним податковим законодавством. Далі перевіряють правильність визначення фінансового результату.

## *Методика аудиту фінансових результатів*

Приступаючи до перевірки достовірності й повноти відображення у звітності фінансових результатів, аудитору потрібно знати, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" чистий прибуток визначається протягом звітного періоду і включає прибуток, отриманий від усіх видів діяльності:

- валовий дохід (збиток);
- чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- прибуток (збиток) від операційної діяльності;
- прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподатковування;
- прибуток або збиток від звичайної діяльності;
- прибуток або збиток від надзвичайних подій.

Чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом відрахування з доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок і т.п.

Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового доходу (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут і інші операційні витрати.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподатковування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових і інших доходів (доходів), фінансових і інших витрат (збитків).

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності, що підлягає оподатковуванню, і сумою податків на прибуток. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збиткові від звичайної діяльності, що підлягає оподатковуванню, і сумі податків на прибуток.

Збитки (прибутки) від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій і т. п.), включаючи витрати на запобігання втратам від стихійного лиха і техногенних аварій, визначених за винятком суми страхового відшкодування і покриття утрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або збитки від інших подій і операцій, що відповідають визначенню надзвичайних подій, відбивають за винятком суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності і надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку і податків з надзвичайного прибутку.

У бухгалтерському обліку для визначення результатів діяльності підприємства використовується рахунок 79 "Фінансові результати". Цей рахунок



призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій.

По кредиту рахунка 79 "Фінансові результати" відбивають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток,

Сальдо рахунка при його закритті списують на рахунок 44 "Нерозподілені доходи (непокриті збитки)".

На рахунку 44 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)" ведуть облік нерозподіленого прибутку або непокритих збитків поточного і минулого років, а також використаного в поточному році.

По кредиту рахунка відбивають збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету — збитки і використання прибутку.

### ***Аудит оцінок за справедливою вартістю по ПБО***

Аудитор повинен знати, що в ПБО 15 оцінка доходу визначається в таких ситуаціях:

1. У загальному випадку - "дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, отриманих або підлягаючих одержанню". Цей пункт стосується операцій з продажу активів за кошти й безкоштовне одержання активів.

2. У випадку відстрочення платежу, в результаті чого виникає різниця між справедливою вартістю й номінальною сумою коштів або їхніх еквівалентів, що підлягають одержанню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків.

3. При проведенні бартерних операцій неподібними активами - "сума доходу... визнається по справедливій вартості активів, робіт, послуг, отриманих або підлягаючому одержанню підприємством, зменшеної або збільшеної відповідно на суму переданих або отриманих коштів і їхніх еквівалентів".

На практиці не завжди можливо визначити справедливу вартість отриманих активів. У цьому випадку ПБО 15 встановлено, що дохід визнається по справедливій вартості активів, робіт, послуг (крім коштів і їхніх еквівалентів), переданих по такому бартерному контракту.

Загальне визначення справедливої вартості можна знайти в ПБО 19 "Об'єднання підприємств", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. N 163 (далі - ПБО19). Відповідно до цього пункту справедлива вартість - це сума, по якій може бути здійснений обмін активами в результаті операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами.

Більш конкретне визначення відносно виробничих запасів наведено в додатку до ПБО 19.

Таблиця 2.11.1 - Визначення справедливої вартості ідентифікованих активів і зобов'язань

| Об'єкти визначення справедливої вартості  | Визначення справедливої вартості  |
|---|---|
| 1. Цінні папери   | Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки і; — експертна оцінка  |
| 2. Дебіторська заборгованість   | Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, визначена за; відповідною поточною відсотковою ставкою за відрхуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та її дисконтованою сумою несуттєва (менше 5 % номінальної суми).                       |
| 3. Запаси:<br>3.1. Готова продукція і товари<br>3.2. Незавершене виробництво<br>3.3. Матеріали        | Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів. Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції. Відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання)   |
| 4. Основні засоби<br>4.1. Земля та будівлі<br>4.2. Машини та устаткування<br>4.3. Інші основні засоби | Ринкова вартість. Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість — відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми; зносу на дату оцінки. Відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням її суми зносу на дату оцінки  |
| 5. Нематеріальні активи   | Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості — оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими й залежними сторонами, виходячи з наявної інформації  |
| 6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами                   | Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми.  |
| 7. Податкові активи та зобов'язання<br>Поточні та довгострокові зобов'язання                          | Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні    заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими і ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, і якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою і є несуттєвою (менше 5% номінальної вартості) |
| 9. Несприятливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання   | Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою  |

У ПБО 19 прямо визначено ситуацію обміну, а справедлива вартість - це вартість, що, як правило, складається на певний момент часу для конкретного виду товарів (робіт, послуг), виходячи з діяльності цілого ряду обізнаних, зацікавлених, незалежних господарюючих суб'єктів.

Така вартість визначається взаємодією рівнів попиту і пропозиції на ринку й, отже, є ринковою вартістю.

У ПБО 19 мається на увазі саме ринкова вартість, одним з критеріїв визначення активного ринку є наявність зацікавлених покупців і продавців у будь-який час (п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. N 242).

Мається на увазі ціна можливої реалізації або придбання, тобто ціна, одержувана виробником (продавцем) за реалізовану продукцію (товар). Така ціна є конкретною, складеною в результаті проведення операції конкретними суб'єктами підприємницької діяльності. Як правило, у таких операціях беруть участь дві сторони, і оцінка тих або інших виробничих запасів цими двома сторонами може й не збігатися з ринковою вартістю таких запасів. Така ціна прямо залежить від цих підприємств і визначається їхньою домовленістю.

Коли припустити, що справедлива вартість дорівнює ринковій, то виникає необхідність оцінки доходу з обліком дисконтування і розрахунку майбутньої вартістю грошей. Однак у вітчизняній практиці такий механізм не відпрацьований, внаслідок чого для українських аудиторів це є досить складною і трудомісткою процедурою.

За справедливую вартість при бартері можна прийняти дані про біржову вартість обмінюваних запасів, дані, взяті з прайс-аркушів різних фірм і т.п.

При аудиті слід звертати увагу на визначення справедливої вартості при реалізації запасів, яка дорівнює:

1) договірній ціні - у випадку продажу продукції (товарів, робіт, послуг) за кошти;

2) звичайній ціні - у випадку реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) шляхом здійснення бартерних операцій і при безкоштовному їхньому одержанні.

Доцільно при бартерних операціях договірну ціну встановлювати, виходячи зі справедливої вартості запасів.

Слід пам'ятати, що фінансові інвестиції спочатку оцінюються й відображаються в бухгалтерському обліку за собівартістю, що, в свою чергу, складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших видатків, безпосередньо зв'язаних із придбанням фінансової інвестиції.

У випадку, якщо придбання фінансових інвестицій здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Стосовно до цінних паперів справедливою вартістю є її поточна ринкова вартість на фондовому ринку, а при її відсутності - експертна оцінка. Під-

твердженням справедливої вартості власних цінних паперів може бути виписка зі звіту біржі про ціну такого цінного папера. Таким чином, вартість фінансових інвестицій, отриманих в обмін на власні папери, у загальному випадку не буде дорівнювати номінальній вартості переданих коштовних паперів.

Аналогічний підхід застосовується і до первісної оцінки фінансових інвестицій, придбаних шляхом обміну на інші активи, коли собівартість фінансової інвестиції дорівнює справедливій вартості цих активів.

*Програма й робочі документи для забезпечення доходів і фінансових результатів*

**ПРОГРАМА АУДИТУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**Мета аудиту:** підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходів і фінансових результатів діяльності

**Якісні аспекти фінансового звіту**

1. Існування або наявність
2. Повнота
3. Права й обов'язки
4. Оцінка або вимір
5. Представлення і розкриття

| Завдання аудиту   | Якісні аспекти фінансового звіту |
|---|----------------------------------|
| А. Перевірка доходів, одержаних за результатом дійсних операцій у процесі звичайної діяльності  | 1, 3, 4 і 5                      |
| Б. Перевірка відповідності доходу рахункам, що виставлені на правильну суму за відвантажену продукцію або надані послуги  | 2                                |
| В. Перевірка вартість продукції або послуг з огляду повноти, належного відбиття, рахунку, суми і періоду  | 1, 2, 3, 4 і 5                   |
| Г. Перевірка належного розкриття у звітності доходів, вартості продукції або послуг, витрат і результатів надзвичайних обставин у примітках до фінансової звітності | 5                                |

| Завдання аудиту | № | Аудиторські процедури для розгляду                 | Індекс робочого документа | Примітки | Виконавець |
|-----------------|---|--|---------------------------|----------|------------|
| А               |   | Перевірка замовлень на продаж за книгою реєстрації |                           |          |            |
| Б               |   | Перевірка преїскурантних цін                       | РД 1                      |          |            |

|         |  |   |             |  |  |
|---------|--|---|-------------|--|--|
| А,В     |  | Перевірка відповідності документів на відвантаження продукції, товарів, послуг замовленням на продаж                            | РД 2        |  |  |
| А       |  | Перевірка випадків відсутності документів на відвантажену продукцію, товарів, послуг  | РД 3        |  |  |
| Б,В     |  | Звірка кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку та документів на відвантаження продукції, товарів, послуг | РД 4        |  |  |
| Б       |  | Перевірка правильності бухгалтерського обліку продаж (кореспонденція рахунків, облікові регістри)                               | РД 5        |  |  |
| А,Б,В   |  | Перевірка реалізації інших оборотних активів  | РД 6        |  |  |
| А,Б,В   |  | Перевірка доходів від реалізації іноземної валюти   |             |  |  |
| А,В     |  | Перевірка доходів від операційної оренди  | РД 7        |  |  |
| А,Б,В   |  | Перевірка доходу від списання кредиторської заборгованості  |             |  |  |
| Б,В     |  | Перевірка доходів від дивідендів  |             |  |  |
| Б,В     |  | Перевірка доходів від реалізації фінансових інвестицій  |             |  |  |
| Б,В     |  | Перевірка доходів від безоплатно одержаних активів  |             |  |  |
| Б,В,Г   |  | Перевірка інших доходів від звичайної діяльності  |             |  |  |
| А,Б,В,Г |  | Перевірка повноти відображення доходів за звітний період  | <b>РД 8</b> |  |  |

### Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЦІНИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ) ПРЕЙСКУРАНТНИМ ЦІНАМ

| № | Найменування продукції, товарів, робіт, послуг) | Ціна згідно з калькуляцією (прейскурантом) | Номер, дата накладної на відвантаження (акту виконаних робіт) | Ціна згідно з накладною (актом) | Відхилення | Примітки |
|---|---|--|---|---------------------------------|------------|----------|
|   |   |  |   |                                 |            |          |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 2

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ОБЛІКУ ВІДВАНТАЖЕННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ (ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ)

| № | Найменування продукції (товарів, робіт, послуг) | Підтвердження відвантаження продукції (виконання робіт, послуг) |      |                              |      |                 |      |                               |      |
|---|---|---|------|------------------------------|------|-----------------|------|-------------------------------|------|
|   |   | Замовлення на продукцію   |      | Товарно-транспортні накладні |      | Рахунки-фактури |      | Акти виконаних робіт (послуг) |      |
|   |   | №, дата   | Сума | №, дата                      | Сума | №, дата         | Сума | №, дата                       | Сума |
|   |   |   |      |                              |      |                 |      |                               |      |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 3

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ІНФОРМАЦІЯ ПРО РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) БЕЗ УКЛАДАННЯ ДОГОВОРІВ

| № | Покупець | Первинні документи |      | Вид продукції | Од. виміру | Кількість | Ціна | Вартість | Відмітка про оплату |      | Примітки |
|---|----------|--------------------|------|---------------|------------|-----------|------|----------|---------------------|------|----------|
|   |          | №                  | Дата |               |            |           |      |          | Дата                | Сума |          |
|   |          |                    |      |               |            |           |      |          |                     |      |          |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 4

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА КІЛЬКОСТІ ВІДВАНТАЖЕНОЇ ПРОДУКЦІЇ ЗА ДАНИМИ СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ І ДОКУМЕНТІВ НА ВІДВАНТАЖЕННЯ ПРОДУКЦІЇ

| № | Найменування продукції | Дані складського обліку (картки) |   |           | За даними документів на відвантаження |   |           | Відхилення | Примітки |
|---|------------------------|----------------------------------|---|-----------|---------------------------------------|---|-----------|------------|----------|
|   |                        | Дата відвантаження               | № | Кількість | Дата відвантаження                    | № | Кількість |            |          |
|   |                        |                                  |   |           |                                       |   |           |            |          |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ВІДОБРАЖЕННЯ НА РАХУНКАХ ОРЕНД- НОЇ ПЛАТИ З ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ

| № | Орендар | Договір | Строк дії до-<br>говору | Сума<br>місячної<br>орендної<br>плати | Нараховано за<br>період,<br>що перевіряється |                        | Відхилення | Відображено<br>в обліку |        | Примітки |
|---|---------|---------|-------------------------|---------------------------------------|--|------------------------|------------|-------------------------|--------|----------|
|   |         |         |                         |                                       | За<br>даними<br>обліку                       | За<br>даними<br>аудиту |            | Дебет                   | Кредит |          |
|   |         |         |                         |                                       |  |                        |            |                         |        |          |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕЛІК ВІДХИЛЕНЬ І ПОРУШЕНЬ ПРИ АУДИТІ ДОХОДІВ

| № | Первинний документ, обліковий регістр |   |      |      | Характер порушення |
|---|---------------------------------------|---|------|------|--------------------|
|   | Найменування                          | № | Дата | Сума |                    |
|   |                                       |   |      |      |                    |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

### Запитання для самоконтролю

1. За якими ознаками класифікують доходи?
2. Яка мета аудиту доходів?
3. Що є предметною галуззю аудиту доходів?
4. Які питання потрібно внести до програми аудиту доходів?
5. Як перевірити достовірність інформації про відвантажену продукцію за даними складу?
6. Які робочі документи складає аудитор під час аудиту доходів?
7. В яких випадках при визнанні доходів використовується справедлива вартість продукції?
8. Як визначити чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)?
9. Наведіть алгоритм розрахунку прибутку (збитку) від операційної діяльності.
10. Наведіть алгоритм розрахунку чистого прибутку підприємства.

## 2.12. Методика аудиту капіталу, зобов'язань і забезпечень

### Основні питання

- ☑ *Аудит статутних документів акціонерних товариств і власного капіталу підприємства*
- ☑ *Програма аудиту статуту і документи для забезпечення проведення аудиту*
- ☑ *Організація і методика аудиту зобов'язань і забезпечень*
- ☑ *Програма аудиту та документи для забезпечення проведення аудиту зобов'язань і забезпечень*

### Глосарій термінів за темою

**Статутні документи** – це юридичні документи, в яких виражається воля учасників спільно заснувати господарське товариство, наділити його майном, що складається з вкладів учасників, визначаються права, обов'язки й відповідальність товариства (його правовий статус), його взаємовідносини з учасниками, а також відносини учасників між собою.

**Статут** – громадянсько-правовий договір чи корпоративний нормативний акт, який укладається (затверджується) учасниками господарського товариства і регулює питання створення, діяльності й ліквідації товариства. Статут вступає в силу з моменту державної реєстрації господарського товариства.

**Зобов'язання** – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

**Кредит** – позику в грошовій формі на умовах повернення у певний строк зі сплатою процентів. Основними формами кредиту є банківський (фінансовий) кредит і комерційний (товарний) кредит.

**Фінансовий кредит** – надання банком або небанківською установою грошових коштів у тимчасове користування на принципах терміновості, платності, поворотності, цільового характеру використання й забезпеченості.

**Товарний кредит** – надання будь-яким суб'єктом господарської діяльності товарів, робіт, послуг на умовах відстрочення платежу на принципах терміновості, платності й забезпеченості.

**Аудит статутних документів акціонерних товариств і облік власного капіталу підприємства**

Метою аудиту статутних документів є ретельна перевірка юридичних підстав на право функціонування економічного суб'єкта відповідно до чинного законодавства та підтвердження права власності юридичних і фізичних осіб.



Статутні документи – це юридичні документи, в яких виражається воля учасників спільно заснувати господарське товариство, наділити його майном, що складається з вкладів учасників, визначаються права, обов’язки та відповідальність товариства (його правовий статус), його взаємовідносини з учасниками, а також відношення учасників між собою.

Вимоги до змісту й оформленню установчих документів закладені в Господарському кодексі України, Цивільному кодексі України, Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Законі України „Про господарські товариства”, Законі України „Про реєстрацію фізичних та юридичних осіб - підприємців”, Законі України „Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності”, Законі України „Про аудиторську діяльність”, Положенні про порядок підтвердження антимонопольним комітетом України наявності контрольного пакета акцій.

Статут – громадянсько-правовий договір чи корпоративний нормативний акт, який заключається (затверджується) учасниками господарського товариства і регулює питання створення, діяльності та ліквідації товариства. Статут вступає в силу з моменту державної реєстрації господарського товариства.

Аудитор повинен знати, що в статуті товариства повинні вказуватися найменування юридичної особи, органи управління товариством, їх компетенція, порядок прийняття ними рішень, порядок вступу до товариства й виходу з нього, якщо додаткові вимоги щодо змісту статуту не встановлені цим Кодексом або іншим законом. У статуті акціонерного товариства повинні також міститись відомості про види акцій, які випускаються товариством, їх номінальна вартість, співвідношення акцій різних видів, кількість акцій, які придбані засновниками, наслідки невиконання зобов’язань з викупу акцій, строк і порядок виплати частини прибутку (дивідендів) за підсумками роботи за рік. Вартість однієї акції, співвідношення простих і привілейованих акцій визначаються зборами акціонерів і фіксуються у статуті товариства й реєструються в державних органах.

Основну увагу аудитор повинен зосередити на внесках у статутний капітал товариства. Такими внесками можуть бути грошові еквіваленти у вигляді цінних паперів, нематеріальних активів, патентів, брокерських місць, ліцензій, прав на користування природними ресурсами, у тому числі конфіденційна і інтелектуальна власність, основні засоби тощо.

Основна інформація про них дана в ст. 13 Закону «Про господарські товариства», а також у ч. 2 ст. 115 Цивільного кодексу України і ч. 1 ст. 86 Господарського кодексу України. У статутний фонд можна вносити:

- грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті;
- рухоме майно (верстати, устаткування, оргтехніка, інвентар, сировина, продукція, автомобілі й інші матеріальні цінності, які можна вільно переміщувати в просторі і які не обмежені для обороту на території України);

– нерухоме майно (будинки, споруди, квартири, земельні ділянки, інші об'єкти, переміщення яких неможливо без їхнього знецінювання і зміни їхнього призначення);

– права користування майном;

– права користування землею, водою й іншими природними ресурсами;

– майнові права на об'єкти інтелектуальної власності (літературні і художні твори, комп'ютерні програми і бази даних, винаходи, корисні моделі, торговельні марки і т.д. );

– майнові права (права вимоги);

– цінні папери (акції, облігації, ощадні й інвестиційні сертифікати і т.д.);

– частку (її частина ) у статутному фонді.

Не можна вносити до статутного фонду:

– бюджетні кошти ;

– засоби, отримані в кредит і під заставу;

– якщо відбудеться заміна предмета застави, тобто майно, що було в заставі, замінити на інше, те майно, що звільнилося від застави, можна внести в статутний фонд;

– векселя;

– емітовані облігації (ч. 7 ст. 11 Закону «Про цінні папери»);

– земельні ділянки, призначені для ведення селянського (фермерського) господарства та іншого товарного сільськогосподарського виробництва (п. 15 Перехідних положень Земельного кодексу України);

– особисті немайнові права інтелектуальної власності (ч. 4 ст. 423 Цивільного кодексу України);

– майно, обмежене для обороту на території України відповідно до постанови № 2471.

Крім цього, для суб'єктів, які здійснюють деякі види господарської діяльності, є спеціальні норми, що пропонують можливі види внесків в статутний фонд. Так, для корпоративних інвестиційних фондів це можуть бути винятково грошові кошти, державні цінні папери, цінні папери емітентів, допущених на торги на фондовій біржі або в торгово-інформаційній системі, об'єкти нерухомості, необхідні для забезпечення їхньої статутної діяльності (ст. 10 Закону про інститути спільного інвестування), для банків і страхових компаній - тільки гроші (ст. 32 Закону про банки, ст. 2 Закону про страхування).

Відповідно до Закону «Про господарські товариства», Цивільного та Господарського кодексів України грошову оцінку внеску учасника товариства проводять за згодою інших учасників у порядку, визначеному установчими документами.

Держкомпідприємництва рекомендує при самотійній оцінці учасниками своїх внесків оформляти акт оцінки майна, внесеного до статутного фо-

нду (лист від 14.09.04 р. № 6279). Спеціальних вимог до змісту названого документа немає, тому самі учасники (засновники) можуть скласти його і закріпити в установчому документі.

При будь-яких умовах перевіряють вид внеску, здійсненого кожним учасником (у грошовій або майновій формі) і указанного в протоколі загальних зборів (рішенні про створення підприємства), статуті.

Підтвердженням внесення засновником внеску в статутний фонд є банківська довідка.

Передачу майнового внеску, як правило, оформляють актом приймання-передачі. Оскільки в цей час підприємство ще не зареєстроване, то засновники повинні уповноважити одного з них приймати майнові внески і підписувати акт. Крім дати і прізвища, ім'я, по батькові засновників, які беруть участь у передачі внеску, в акті слід указати вид переданого майна, його індивідуальні характеристики, а також вартість (по акту оцінки). Акт повинен бути підписаний двома сторонами.

Цінні папери на пред'явника теж можна передати в статутний фонд за таким актом. Якщо вони іменні, необхідно діяти відповідно до Положення про реєстр власників цінних паперів, якщо вони в документарній формі, або Положення про депозитарну діяльність, якщо в бездокументарній.

Щодо передачі в статутний фонд права користування майном (спонукуваним, нерухомим), аудитор повинен знати, що право власності на річ складається з трьох правочинів: володіння, користування і розпорядження. Засновник - власник, наприклад, будинку, що передає як внесок в статутний фонд тільки право користування їм (полягає в можливості використовувати корисні якості майна для себе, одержуючи від цього користь і вигоду) протягом визначеного терміну, залишаючись при цьому його власником. Тобто якщо право користування стосується спонукуваного або нерухомого майна, то тут можна провести аналогію з правовідносинами, що виникають при оренді, тому що засновник замість передачі права користування дістає корпоративні права.

Тому в акті приймання-передачі слід вказати майно, на яке передають право користування, термін користування і вартість даного права як внеску. Такі дані повинні попередньо бути відображені в установчому документі (статуті) акціонерного товариства.

З урахуванням вищезазначеного аудитору слід з'ясувати, чи не завищена оцінка активів акціонерного товариства, що негативно може вплинути на оцінку фінансового стану контрагентів.

Щоб перевірити фактичну наявність цінностей, зарахованих у статутний капітал акціонерного товариства, слід порівняти дані описів, складених інвентаризаційною оцінювальною комісією, із записами на рахунках 46 "Неоплачений капітал", 40 "Статутний капітал" та з даними бухгалтерських звітів. По кредиту рахунку 40 «Статутний капітал» відображається формування (збільшення) статутного капіталу по факту (на дату) його державної реєстрації, а по дебету – зменшення (вилучення) статутного капіталу також по факту

державної реєстрації такої зміни. Таким чином, зміна статутного капіталу завжди пов'язана з відповідним рішенням власників підприємства, яке оформлено і зареєстровано належним чином. Сальдо на даному рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, що зафіксований в установчому документі товариства.

Аудитор перевіряє правильність балансу, складеного на дату реєстрації статуту акціонерного товариства. Вартість реалізованих до реєстрації статуту акцій має бути відображена на окремому рахунку. Після реєстрації статуту вони зараховуються в погашення заборгованості державного підприємства за балансом і зараховуються у статутний капітал. Інші кошти від продажу акцій перераховуються в бюджет або фонд державного майна. Перевищення вартості реалізованих акцій над їх номінальною вартістю є засновницьким (фундаторським), або емісійним доходом, який може бути використано на компенсацію різниці, створеної при можливій реалізації акцій за вартістю нижче номінальної, або на створення страхових резервів.

*Програма аудиту статуту і документи для забезпечення проведення аудиту*

**ПРОГРАМА АУДИТУ СТАТУТНИХ ДОКУМЕНТІВ**

Підприємство \_\_\_\_\_

П.І.П. \_\_\_\_\_

Дата \_\_\_\_\_

**Мета аудиту:** ретельна перевірка юридичних підстав на право функціонування економічного суб'єкта відповідно до чинного законодавства та підтвердження права власності юридичних і фізичних осіб.

**Якісні аспекти фінансового звіту:**

Повнота

Права й обов'язки

Оцінка або вимір

Надання та розкриття

| Завдання аудиту:  | Якісні аспекти фінансового звіту: |
|---|-----------------------------------|
| А. Аналіз статуту, визначення розміру статутного фонду, його відповідність відображеному в звіті, повноти та своєчасності сплати внесків до статутного фонду;   | 1,2                               |
| В. Визначення загальної суми номінальної вартості випущених та сплачених акцій сумі, зазначеній в установчих документах;  | 3                                 |
| С. Перевірка відображення операцій з капіталом у відповідному розмірі, на відповідних рахунках та у відповідний період, а розділ бухгалтерського балансу «Власний капітал» належним чином розкритий згідно із стандартами та вимогами законодавства | 4                                 |

| Завдання аудиту | № | Аудиторські процедури до розгляду   | Індекс робочого документа | Прийми | Виконавець |
|-----------------|---|---|---------------------------|--------|------------|
| А               | 1 | Вивчення статуту підприємства, в тому числі:<br>1) юридичний статус товариства<br>• повна назва;<br>• код за ЄДРПОУ;<br>• місцезнаходження;<br>• дата реєстрації;<br>• дати внесення змін до установчих документів;<br>• основні види діяльності;<br>• кількість засновників, їх частки в статутному капіталі<br>2) мету і предмет діяльності<br>3) прав і обов'язки акціонерів<br>4) розміру статутного капіталу<br>5) умов про категорії акцій, що випускаються товариством, та їхню номінальну вартість і кількість (прості іменні, прості на пред'явника, привілейовані іменні, привілейовані на пред'явника)<br>6) умови збільшення або зменшення статутного капіталу<br>7) права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;<br>8) акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;<br>9) своєчасності й повноти внесення часток до статутного капіталу<br>10) часу останніх внесень до статуту товариства |                           |        |            |
| С               | 2 | Звірка залишку власного капіталу за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах   | РД1                       |        |            |
| А               | 3 | Перевірка змісту складових статутного капіталу  | РД 2.                     |        |            |
| А               | 4 | Вивчення відповідності розміру статутного капіталу даним установчих документів і законодавству  | РД 3                      |        |            |
| А               | 5 | Документальна перевірка операцій формування статутного капіталу за установчими документами і визначення його структури  | РД 4.                     |        |            |
|                 | 6 | Перевірка розкриття інформації про власний капітал у Формі №4   | РД 5.                     |        |            |

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ЗВІРКА ЗАЛИШКІВ ЗА СТАТТЕЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ**

| № з/п   | Стаття власного капіталу                    | Залишок по Головній книзі | Залишок по журналу-ордеру | Відхилення | Причини |
|---------|---|---------------------------|---------------------------|------------|---------|
| 1       | Статутний капітал                           |                           |                           |            |         |
| 2       | Інший додатковий капітал                    |                           |                           |            |         |
| 3       | Резервний капітал                           |                           |                           |            |         |
| 4       | Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) |                           |                           |            |         |
| Усього: |   |                           |                           |            |         |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ЗМІСТ СКЛАДОВИХ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ**

| № п/п | Склад власного капіталу   | На початок року | На кінець року | Відхилення (+; -) |
|-------|---|-----------------|----------------|-------------------|
| 1     | Зареєстрована вартість простих і привілейованих акцій                                       |                 |                |                   |
| 2     | Сума дооцінки необоротних активів   |                 |                |                   |
| 3     | Сума безоплатно отриманих підприємством від фізичних або юридичних осіб необоротних активів |                 |                |                   |
| 4     | Сума створеного резерву згідно зі статутом підприємства                                     |                 |                |                   |
| 5     | Сума нерозподіленого прибутку (+), непокритого збитку (-)                                   |                 |                |                   |
| 6     | Заборгованість власників (учасників) по внесках до статутного капіталу                      |                 |                |                   |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 3.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ВСТАНОВЛЕННЯ РОЗМІРУ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ**

|   | Сума, грн. |
|---|------------|
| Розмір статутного капіталу зазначеному в установчих документах                        |            |
| Розмір статутного капіталу за даними Балансу  |            |
| Відображення змін у розмірі статутного фонду:<br>в установчих документах<br>в Балансі |            |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 4.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**СТРУКТУРА СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ**

| № | Акціонер   | Кількість акцій | Частка в статутному фонді, % |
|---|--|-----------------|------------------------------|
| 1 | Фізичні особи чисельністю _____ осіб, у т.ч.                   |                 |                              |
| 2 | Юридичні особи-власники, чисельністю _____ підприємств, у т.ч. |                 |                              |
|   | Фонд державного майна України по Харківській області           |                 |                              |
|   |  |                 |                              |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД 5.

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**РУХ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ВІДПОВІДНО ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

| № п/п | Складові власного капіталу | Сума, тис.грн.  |       |                |
|-------|----------------------------|-----------------|-------|----------------|
|       |                            | На початок року | Зміни | На кінець року |
| 1     | Статутний капітал          |                 |       |                |
| 2     | Інший додатковий капітал   |                 |       |                |
| 3     | Резервний капітал          |                 |       |                |
| 4     | Нерозподілений прибуток    |                 |       |                |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

## ***Організація і методика аудиту зобов'язань та забезпечень***

Метою аудиту зобов'язань та забезпечень є встановлення об'єктивної інформації про суми зобов'язань та забезпечень, відображених у фінансовій звітності, складання думки аудитором про достовірність, законність, повноту та об'єктивність відображених у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності операцій, донесення цієї думки через аудиторський висновок до користувачів інформації.

ПБО 11 «Зобов'язання» визначає порядок формування та відображення в звітності інформації про зобов'язання та забезпечення.

Аудитор повинен знати, що обов'язки підприємства розглядаються як його зобов'язання, якщо вони:

1) існують на даний момент і є наслідком минулих господарських операцій (наприклад, товарів чи послуг) або подій (понесені чи ймовірні збитки, за які підприємство несе відповідальність). Необхідно відрізняти теперішні та майбутні зобов'язання. Так, рішення керівництва підприємства придбати активи у майбутньому саме собою не призводить до виникнення зобов'язання;

2) пов'язані з необхідністю майбутніх платежів з метою збереження господарських зв'язків підприємства або відповідно до виконання нормальної підприємницької діяльності;

3) Мають бути виконані неминуче. Економічні наслідки невиконання зобов'язання не дадуть підприємству можливості уникнути вибуття ресурсі на користь іншої сторони;

4) Мають визначений термін виконання, хоча точна дата може бути невідомою;

5) Прийняті відносно суб'єктів (юридичних чи фізичних осіб або їх групи), які можуть бути ідентифіковані якщо не в момент прийняття зобов'язання, то в момент його виконання.

Основним завданням аудитора при проведенні аудиту зобов'язань і забезпечень є ретельна перевірка правильності нарахування зобов'язань і забезпечень, своєчасності погашення зобов'язань, підтвердження перевіреної інформації.

Приступаючи до перевірки, аудитор повинен визначити область дослідження.

### ***Аудит довгострокових кредитів***

Ключовим нормативним документом, що регламентує сферу грошового кредитування, є Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001р. № 2664-III. Згідно з пунктом 3 частини першої статті 1 Закону «кошти, які надаються у позику юридичній або фізичній особі на визначений строк та під процент», є фінансовим кредитом, який, у свою чергу, належить до фінансових послуг.



З погляду цивільного законодавства кошти, що надаються одним суб'єктом господарської діяльності (кредитором) іншому (позичальнику) на умовах терміновості, платності, поворотності називаються кредитом, якщо кредитором є банк. Якщо кредитор не має такого статусу, то кошти, передані позичальникові на тих самих умовах, класифікуються як позика.

Аудитор повинен знати правила бухгалтерського обліку довгострокових кредитів:

1) згідно з пунктом 4 ПБО № 2, пунктам 1, 7 ПБО № 11 кредити банків та інші фінансові позики є зобов'язанням, правила їх обліку та відображення у фінансовій звітності регулюються ПБО № 11;

2) згідно з пунктом 6 ПБО № 15, пунктом 9.3 ПБО № 16 суми отриманих кредитів і позик не визнаються доходами, погашення отриманих позик (кредитів) не визнаються витратами;

3) згідно до пунктів 6 – 9 ПБО № 11 зобов'язання за фінансовими кредитами (позиками) класифікуються як довгострокові, якщо:

- строк їх погашення перевищує 12 місяців з дати балансу;
- вони підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, але первісний строк погашення був більший ніж 12 місяців і до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення таких зобов'язань у довгострокові;

- порушено умови довгострокової кредитної угоди, яка передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора в разі погіршення фінансового стану позичальника, але кредитор до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання або подальших порушень кредитної угоди протягом 12 місяців з дати балансу не очікується;

- згідно з Інструкцією № 291 облік довгострокових кредитів ведеться в розрізі валют, а також залежно від дотримання порядку погашення основної суми кредиту.

4) згідно до пунктів 4, 10 ПБО № 11 довгострокові кредити відображаються в балансі за теперішньою вартістю – дисконтованою сумою майбутніх платежів, яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства;

5) витрати, понесені підприємством у зв'язку з нарахуванням та сплатою процентів за користування кредитами, належать до фінансових витрат, які відображаються у складі витрат поточного періоду в періоді їх визнання (нарахування). Облік витрат, пов'язаних з нарахуванням процентів, ведуть на субрахунку 951 «Відсотки за кредит»;

6) нараховані проценти звітного періоду за довгостроковими кредитами визнаються поточними зобов'язаннями, якщо строк їх сплати не перевищує 12 місяців з дати балансу. Вони обліковуються окремо від основної суми фінансового кредиту на субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками. Якщо строк сплати процентів перевищує 12 місяців з дати балансу, їх слід відображати у складі довгострокових зобов'язань окремо від основної суми кредиту (рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання»);

7) згідно з пунктами 8 ПБО № 7, 11 ПБО № 8, 14 ПБО № 9 витрати на сплату процентів за користування кредитами не включаються до первісної вартості основних засобів і нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу, первісної вартості запасів;

8) заборгованість за фінансовими кредитами, а також сумою нарахованих процентів, вираженою в іноземній валюті, вважається монетарною заборгованістю. Курсові різниці за такою заборгованістю визначаються на дату балансу і на дату здійснення розрахунків і відображаються у складі інших доходів (субрахунок 974 «Витрати від не операційних курсових різниць») або інших доходів (субрахунок 744 «Дохід від не операційної курсової різниці»).

#### *Аудит інших довгострокових фінансових зобов'язань*

До інших довгострокових фінансових зобов'язань належать: довгострокові векселя видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями й довгострокові зобов'язання з оренди.

Аудитор повинен встановити, якщо вексель використовується як цінний папір, то його вартість в бухгалтерському обліку має відображатися на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції». При подальшій передачі такого векселя відповідні суми слід відобразити на рахунках 741 «Прибуток від реалізації фінансових інвестицій» і 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій». Списання цих сум в порядку закриття обліку доходів і витрат відображається по рахунку 793 «Результат від іншої звичайної діяльності».

Доходи й витрати повинні знайти відображення у формі № 2 «Звіт про фінансові результати». Залежно від того, до якого виду діяльності відноситься операція з векселем, доходи (витрати) у цій формі повинні відображатися як доходи (витрати) від операційної або неопераційної діяльності. Надходження у вигляді відсотків відображаються як дохід за умови відповідності критеріям визнання доходу, установленим стандартом ПБО № 15.

Згідно із ч. 1 ст. 3 Закону України від 16.12.97 р. № 723/97-ВР «Про фінансовий лізинг» предметом договору лізингу може бути неспоживна річ, визначена індивідуальними ознаками та віднесена відповідно до законодавства до основних фондів. При цьому слід звернути увагу, що у бухгалтерському обліку терміну «фінансовий лізинг» тотожний термін «фінансова оренда».

Відповідно до п. 4 ПБО 14 «Оренда» фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Аудитору потрібно пам'ятати, що оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив по закінченню строку оренди;

2) орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;

5) орендований актив має особливий характер. Це дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

6) орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди.

Зобов'язання за фінансовою орендою виникає у лізінгоодержувача.

Орендар (лізінгоодержувач) відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансовий лізинг об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою:

- справедливою вартістю активу;

- теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Для проведення якісного аудиту, необхідно перевіряти правильність оформлення договорів. Якщо в договорі фінансової оренди не зазначена орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Оскільки за ПБО 14 «Оренда» вартість обладнання відображається орендарем у періоді отримання об'єкта, то із загальної суми орендного платежу слід виділити ту частину, яка є фінансовими витратами орендаря і відноситься до звітного періоду. Такі витрати відображають на субрахунку 952 «Інші фінансові витрати».

Фінансові витрати орендаря визначаються як добуток залишку його заборгованості з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період. Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду визначається як різниця між залишком зобов'язання на початок періоду і частиною орендного платежу (різниця між сумою орендного платежу і сумою фінансових витрат), сплаченого як компенсація вартості об'єкта.

#### *Аудит відстрочених податкових зобов'язань*

Величина бухгалтерського прибутку внаслідок різниці у визнанні активів, зобов'язань, статей доходів і витрат суб'єктів підприємницької діяльності відрізняється від оподатковуваного прибутку. Саме це призводить до появи різниць, які слід відобразити у фінансовій звітності й прозоро висвітлити причини їх появи.

Порядок визначення та обліку відстрочених податкових зобов'язань установлено ПБО № 17. Цей стандарт є обов'язковим для всіх підприємств – платників податку на прибуток, окрім бюджетних установ, підприємств, які перебувають на спрощеній системі оподаткування і платників податку на

прибуток, які складають звітність згідно з ПБО 25. Відстрочені податки суб'єктами малого підприємництва не розраховуються, не обліковуються і не відображаються у фінансовій звітності.

Під відстроченими податковими зобов'язаннями в пункті 3 ПБО № 17 розуміється сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

В основу визначення покладено поняття «тимчасових різниць» - різниць між оцінкою зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього зобов'язання відповідно. При цьому балансовою вартістю зобов'язання розуміють облікову вартість (облікову оцінку) зобов'язання. Податковою базою вважається оцінка зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

Безпосередньо механізм розрахунку відстрочених зобов'язань наступний:

Відстрочене податкове зобов'язання = Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню \* Ставка податку на прибуток.

Для визначення відстрочених податків за звітний період знадобляться дані на кінець такого періоду.

Формула визначення тимчасових різниць:

Тимчасова різниця = облікова («бухгалтерська») база – податкова база.

При цьому результат розрахунків (тимчасова різниця) для активів класифікується таким чином:

- якщо результат  $> 0$ , отримане значення визнається тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню. Такі тимчасові різниці призводять до появи відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ);

- якщо результат  $< 0$ , отримане значення визнається тимчасовою різницею, що вираховується. Такі тимчасові різниці призводять до появи відстрочених податкових активів (ВПА).

Виникнення різниць, як тимчасових, так і постійних може бути пов'язане зі створенням різного роду забезпечень (резервів).

У зв'язку з відстроченими податками на прибуток, при створенні того чи іншого забезпечення (резерву), можна відзначити такі закономірності:

- якщо витрати на створення забезпечення (резерву) в повному обсязі визнаються бухгалтерським та податковим обліком в тому ж самому звітному періоді, різниці не виникають;

- якщо моменти визнання витрат на створення забезпечення (резерву) у бухгалтерському та податковому обліку різні, виникають тимчасові різниці;

- якщо суми, що включаються до витрат на створення забезпечення (резерву), не впливають на оподаткування підприємства, виникають постійні різниці.

При проведенні аудиту треба мати на увазі наступні правила бухгалтерського обліку відстрочених податкових зобов'язань:

1) Згідно з пунктом 7 ПБО № 17 відстрочене податкове зобов'язання визнається у разі виникнення тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню (у тому числі у разі виникнення їх у результаті фінансових інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства), окрім певних випадків - якщо тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, виникли внаслідок:

- гудвілу, амортизація якого непередбачена податковим законодавством;
- первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (окрім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий та податковий прибуток (збиток);
- фінансових інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства, якщо: час анулювання тимчасової різниці контролюється материнським (холдинговим) підприємством, інвестором або учасником спільного підприємства; анулювання тимчасової різниці не очікується протягом 12 місяців з дати балансу.

2) Згідно з пунктом 12 ПБО № 17 відстрочене податкове зобов'язання розраховується за перспективними ставками оподаткування, що очікуються протягом періоду, в якому здійснюватимуться реалізація або використання активу та погашення зобов'язання, що спричинили появу відстроченого податкового зобов'язання.

3) Згідно з Інструкцією № 291 відстрочені податкові зобов'язання обліковують у складі довгострокових зобов'язань на рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» і не дисконтують.

4) Згідно з пунктом 4 ПБО № 17 і Інструкції № 291 визнані у звітному періоді відстрочені податкові зобов'язання відображають в кореспонденції з дебетом:

- субрахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності», якщо виникнення відстроченого податкового зобов'язання зумовлене операціями, відображеними у складі доходів чи витрат періоду;
- субрахунків обліку капіталу, якщо виникнення відстроченого податкового зобов'язання пов'язане з операціями, відображеними на статтях обліку капіталу (наприклад, переоцінка необоротних активів – Дт 423 «Дооцінка активів»).

5) Реалізація (списання) відстроченого податкового зобов'язання, пов'язана з анулюванням тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, які первісно сформуливали відстрочене податкове зобов'язання, відображаються проводкою за дебетом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

6) Згідно з пунктом 15 ПБО № 17 в обов'язковому порядку відстрочені податкові зобов'язання визнаються і розраховуються у річній фінансовій звітності. У проміжній фінансовій звітності може бути наведено суму відстроченого податкового зобов'язання, визначену станом на 31 грудня попе-

реднього року, яка потім, під час складання річного балансу, коригується за підсумками року.

7) Нараховані за звітний період відстрочені податкові зобов'язання згортаються у фінансовій звітності із сумою відстрочених податкових активів, якщо сплата податку на прибуток контролюється тим самим податковим органом.

#### *Аудит короткострокових кредитів банку*

Аудитор повинен знати правила бухгалтерського обліку короткострокових кредитів:

1) згідно з пунктом 11 ПБО № 11 та Інструкцією № 291 зобов'язання за фінансовими кредитами (позиками) класифікуються як короткострокові, якщо:

- строк їх погашення не перевищує 12 місяців з дати балансу;
- вони є поточною частиною довгострокового боргу (підлягають погашенню в найближчі 12 місяців);
- незалежно від первісних строків погашення є простроченими і підлягають погашенню на вимогу кредитора;

2) згідно з Інструкцією № 291 у складі короткострокових кредитів ведеться облік кредитів (позик) у розрізі валют, а також залежно від дотримання порядку погашення основної суми кредиту на таких субрахунках бухгалтерського обліку

3) згідно з пунктами 4, 12 ПБО № 11 короткострокові кредити відображаються в балансі у сумі погашення – недисконтованій сумі коштів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства;

4) нараховані проценти звітного періоду за короткостроковими кредитами визнаються поточними зобов'язаннями, якщо строк їх сплати не перевищує 12 місяців з дати балансу. Вони обліковуються окремо від основної суми фінансового кредиту на субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

#### *Аудит короткострокових векселів виданих*

При аудиті короткострокових векселів виданих перевіряється бухгалтерський рахунок 62 та аналітичний облік за кожним виданим векселем і за строками їх погашення.

Аудитор повинен знати, що векселі є бланками суворої звітності. Тому їх придбання, зберігання, облік і списання на адміністративні витрати здійснюється згідно з порядком обліку бланків строгої звітності.

#### *Аудит кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги*

Розрахунки з постачальниками й підрядниками - розділ обліку, де поряд з перевіркою відображення операцій у системі бухгалтерського обліку, важливого значення набуває оцінка системи первинного обліку. Зв'язано це в

першу чергу з тим, що практично всі документи, що оформляють операції даного розділу, надходять в організацію ззовні.

Розглянутій ділянці обліку властиві певні фактори ризику, обумовлені наступними причинами:

- відсутність багаторазового контролю за первинними документами на стадії їхнього створення й перевірки (як це відбувається з документацією, створеною на підприємстві);
- складність відновлення відсутніх і виправлення неправильно оформлених документів;
- більша ймовірність несвоєчасного надходження підтверджуючих документів;
- відсутність уніфікації значної частини первинних документів, що підтверджують здійснення цих операцій (особливо операцій, пов'язаних з розрахунками за зроблені послуги). Звідси ризик того, що первинна документація може бути не визнана в якості підтверджуючої, якщо будуть які-небудь сумніви в правильності оформлення документів й їхньої комплектності.

Фактори ризику, а також можливість різного роду зловживань обумовлюють необхідність попереднього дослідження системи первинного обліку при аудиті розрахунків з постачальниками й підрядниками. Такий аналіз дозволить аудитору більш підготовлено підійти до проведення основних аудиторських процедур за даним розділом обліку, а також обґрунтовано визначити обсяги вибірки й способи відбору елементів у сукупність. Крім того, попередній аналіз системи первинного обліку дасть можливість оцінити якість первинної облікової документації, яка буде використовуватися аудитором в якості аудиторських доказів.

При перевірці розрахунків з постачальниками й підрядниками треба з'ясувати документальну обґрунтованість здійснених операцій, переконатися в дійсності документів і правильності їх оформлення.

Аудитор при перевірці повинен звернути увагу на наступне:

- чи є договори на поставку продукції (виконання робіт, послуг) і правильність їх оформлення;
- при наявності кредиторської заборгованості необхідно встановити дату її виникнення і причину утворення;
- чи є заборгованість з минулим строком позовної давності, чи вживаються заходи до її стягнення;
- чи сплачений ПДВ із суми авансових платежів, що надійшли в рахунок майбутніх поставок товарів або виконання робіт (послуг) на розрахунковий рахунок або отриманих у порядку часткової оплати по розрахункових документах за реалізовані товари (роботи, послуги);
- правильність ведення аналітичного обліку по рахунку 63, правильність складання бухгалтерських проводок по рахунку 63;
- відповідність записів аналітичного обліку записам у журналі-ордері N 3, головній книзі й балансі (при журнально-ордерній формі обліку);

- при надходженні товарно-матеріальних цінностей, на які не отримані розрахункові документи, необхідно перевірити, чи значаться ці цінності, що надійшли, як оплачені, але перебувають у шляху або не вивезені зі складів постачальників і чи не значиться вартість цих цінностей як дебіторська заборгованість;

- чи здійснювалася інвентаризація розрахунків (необхідно переглянути результати й, якщо необхідно, провести зустрічну перевірку розрахунків);

- повнота оприбуткування матеріальних цінностей. Необхідно зіставити дані про їхню кількість і вартість по платіжних документах з даними документів на їхнє оприбуткування (рахунків, товарно-транспортних накладних) і показниками аналітичного обліку, звітів руху продуктів і матеріалів;

- правильність установлення цін на матеріальні цінності: чи відповідають вони цінам, зазначеним у договорах поставки;

- правильність списання витрат із кредиту розрахунків із кредиторами на собівартість продукції (робіт, послуг);

- чи пред'являлися штрафні санкції постачальникам і підрядникам при порушенні договірних зобов'язань;

- правильність відбиття операцій при оплаті векселями;

- чи пред'являлися претензії постачальникам і підрядникам у випадку невідповідності цін і тарифів, обумовлених договорами; невідповідність якості стандартам або технічним умовам, за шлюб і простої, що виникли з вини постачальників або підрядників;

- наявність закордонних постачальників, які здійснюють поставку матеріалів за іноземну валюту. Необхідно уточнити, як ведеться облік курсових різниць, як ці курсові різниці списувалися, а також з'ясувати, чи вироблялося перерахування залишків по рахунку 60 на перше число відповідного кварталу.

Розглянемо аудиторські процедури, які можуть використовуватися залежно від результатів проведеного аналізу в програмі перевірки обліку розрахунків з постачальниками й підрядниками.

1. Перевірка вірогідності (повноти й точності) фактів оприбуткування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), прийняття до обліку робіт, послуг.

За допомогою цієї процедури досягається впевненість у тому, що в організації присутня вся первинна документація по всіх цінностях, що надійшли, і всіх зроблених послугах за звітний період. Вибірку на даній ділянці доцільно здійснювати у такий спосіб: по операціях з надходження ТМЦ шляхом репрезентативної вибірки за допомогою випадкового або систематичного відбору, по операціях з придбання робіт, послуг шляхом непредставницької вибірки залежно від предмета договорів, їхньої вартості й інших факторів. При цьому аудитору слід звірити дані первинних прибуткових документів з договорами й на поставку з тим чи іншим постачальником. Потім необхідно перевірити наявність рахівниць-фактур від постачальників по кожній конкретній угоді по журналі реєстрації рахівниць-фактур. Після цього треба



звірити отримані дані з даними складського обліку або з інформацією від бухгалтерії про прийняті до обліку роботи, послуги.

2. Перевірка оперативності реєстрації фактів надходження сировини, надання послуг.

Аудитор повинен установити причини розбіжностей (якщо такі є) між датами здійснення господарських операцій і строками їхньої реєстрації в обліку, а також з'ясувати, разовий чи систематичний характер мають такі факти. З бесіди з головним бухгалтером (або його заступником) аудитор повинен з'ясувати, яким образом й в які строки обробляються документи, що надійшли на підприємство, які основні канали надходження документів, чи ведеться їхня централізована реєстрація й т.д. Корисно також ознайомитися з переліком постійних і разових контрагентів підприємства, причому документам останніх приділити особливу увагу.

3. Перевірка законності первинної облікової документації, якою оформляються операції по розрахунках з постачальниками й підрядниками.

Мета проведення даної процедури - одержання достатньої кількості доказів того, що весь масив первинних документів має юридичну чинність (тобто дотримані всі вимоги до оформлення документації). До перевірки документації, що оформляє операції, по яких були виявлені розбіжності, варто підійти з особливою старанністю. За результатами проведення даної процедури аудитор повинен виявити загальний рівень дотримання правил оформлення документів по даній ділянці й, виявивши порушення, відобразити їх в акті перевірки. Інформація за тими операціями, де документація відсутня або вони оформлені невірно (окремі реквізити відсутні або в документах є виправлення), обов'язково повинна бути врахована при подальшій перевірці відбиття цих операцій на рахунках обліку.

4. Перевірка повноти й точності реєстрації документа в облікових регістрах.

У результаті даної процедури аудитор одержує достатню кількість доказів того, що при прийнятті документів до обліку дотримані шість основних принципів:

- було досить підстав для реєстрації кожного документа;
- всі документи, якими оформляються перевіряємі операції, зареєстровані повністю;
- всі документи відображені відповідно до економічної сутності операції й по всіх документах зроблене точне кількісне і якісне перенесення даних у систему обліку;
- всі документи зареєстровані вчасно;
- всі документи зареєстровані у відповідних даній господарській операції облікових регістрах;
- кожний документ прийнятий до обліку одноразово.

Вибірка перевірюваних документів у рамках даної процедури повинна складатися з урахуванням результатів попередніх процедур. Особливу увагу слід приділити документам, на які не складені графіки документообігу, і опе-

раціям, по яких первинні документи відсутні або в них відсутні певні реквізити.

#### 5. Перевірка реальності кредиторської заборгованості.

Мета цієї процедури - досягнення впевненості в тому, що заборгованості заборгованість перед контрагентами значиться на рахунках обліку в реальних значеннях. Дана процедура - одна з найважливіших в аудиті розрахунків з постачальниками й підрядниками, тому що операції із кредиторською заборгованістю й погашенням її наявними коштами представляють можливість для шахрайства, розтрат і перекручувань фінансової звітності. Аудитору необхідно знати типові способи здійснення і приховання подібних дій. Найбільш значних розмірів шахрайство може досягати при здійсненні закупівельних операцій. Порухення при закупівлях можуть бути як простими (наприклад, пред'явлення як виправдувальні документи накладних і рахунків фіктивних фірм, що легко виявляється в ході інвентаризації й звірень розрахунків), так і дуже складними, які майже неможливо розкрити за допомогою аудиторської перевірки, коли шахрайство здійснюється за взаємною домовленістю посадових осіб обох сторін угоди з метою забезпечення невірних касових виплат.

Аудитору слід переконатися також у тому, що за даний період не було випадків перекриття кредиторської заборгованості перед одним контрагентом дебіторською заборгованістю іншого. Крім того, суми кредиторської заборгованості з минулим строком позовної давності повинні бути вчасно списані на позареалізаційні доходи організації.

#### 6. Перевірка розрахунків за неотфактурованими поставками.

За допомогою цієї процедури перевіряється відбиття на рахунках обліку операцій з одержання ТМЦ (робіт, послуг) від сторонніх організацій, не підтверджених протягом певного строку первинними документами. Відсутність підтверджуючих документів виявляється в ході проведення аудита системи первинного обліку з даного розділу. При перевірці необхідно брати до уваги, що аналітичний облік по рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками й підрядниками" повинен забезпечувати одержання даних за неотфактурованими поставками і що матеріальні цінності (роботи, послуги) за неотфактурованими поставками повинні бути враховані за цінами й на умовах, передбачених договором. Аудиторові слід переконатися в тому що витребування документів за неотфактурованими поставками здійснюється в організації в розумний термін. У випадку неотфактурованих поставок, по яких підтверджуючі документи відсутні досить довгий час (мається на увазі, що на момент складання податкових й фінансових звітів документи ще не надійшли), аудитору слід переконатися в тому, що вхідний ПДВ по таких поставках не був прийнятий до відшкодування. Якщо ж підтверджуючі документи надійшли і є розбіжності в цінах і номенклатурі, то аудитору слід перевірити правильність коректування сум по відповідних позиціях на рахунках бухгалтерського обліку, які до моменту надходження документів уже були списані на витрати періоду, що перевіряється. Якщо коригуванню підлягають дані за

попередні звітні періоди, то доцільно також перевірити правильність коректування відповідних податкових і фінансових звітів.

7. Перевірка розрахунків по векселях виданих і розрахунків по комерційних кредитах.

Якщо в організації практикується проведення розрахунків власними векселями, то аудиторів необхідно звернути увагу на те, що аналітичний облік по рахунку 63 повинен забезпечити можливість одержання даних у розрізі постачальників по виданих векселях, строк оплати яких не наступив, і по прострочених оплатою векселях. Крім того, по векселях, простроченим оплатою, з минулим строком позовної давності слід перевірити своєчасність списання кредиторської заборгованості на позареалізаційні доходи організації.

Якщо ТМЦ надійшли на умовах комерційного кредиту або кредиторська заборгованість забезпечена векселем і передбачає сплату постачальникові певного відсотка, то велике значення має облік відсотків по цих зобов'язаннях.

8. Перевірка розрахунків по претензіях.

Претензія пред'являється постачальникам, якщо рахунок постачальника оплачений й акцептований до надходження ТМЦ (надання робіт, виконання послуг), а при прийманні на склад виявилася нестача ТМЦ проти отфактурованої кількості або виявилися невідповідності прийнятих ТМЦ (робіт, послуг) за цінами, якості, номенклатурі проти обговорених у договорі величин. На незадоволені претензії постачальникові повинен бути пред'явлений позов.

При перевірці таких операцій аудитор повинен переконатися, що претензія дійсно була пред'явлена й що відображені на субрахунку "Розрахунки по претензіях" суми відповідають значенням, вказаним у комерційному акті. Крім того, важливо, щоб претензія була пред'явлена вчасно, тому що суд може відмовити в задоволенні позову. Нарешті, пакет документів, прикладених до претензії й позовних заяв, повинен бути доказовим, зокрема в ньому повинні бути, як мінімум, претензійний розрахунок, комерційний акт про встановлену розбіжність у кількості і якості при прийманні ТМЦ (у якості - при прийманні виконаних робіт, зроблених послуг), претензійне посвідчення про повноваження учасників кількісного і якісного вибракування, документи, що підтверджують зроблені витрати, вартість яких відшкодовується за рахунок постачальника.

9. Перевірка обліку курсових різниць.

Якщо в організації є постачальники-нерезиденти або розрахунки між контрагентами-резидентами виробляються в гривнях, а в договорі сума зазначена в іноземній валюті, то в обліку виникають курсові різниці. При перевірці аудитор повинен переконатися в правильності розрахунку курсових різниць, віднесених на позареалізаційні доходи й витрати організації. Відповідно Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.94 р. № 334/94-ВР перерахування в гривні здійснюється за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату здійснення операції в іноземній валюті (при імпорті ТМЦ - на дату переходу права власності на імпортоване майно, при імпорті

послуг - на дату фактичного споживання послуги), а також на звітну дату складання бухгалтерської звітності.

#### *Аудит поточних зобов'язань за розрахунками з одержаних авансов*

Слід знати, що поточні зобов'язання за одержаними авансами включають аванси, одержані від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт, послуг. Розрахунки за авансами одержаними відносяться до розрахунків за іншими операціями і обліковуються на субрахунку 681.

Аналітичний облік розрахунків ведуть окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами.

На цій ділянці аудиторі потрібно приділити увагу правильності оформлення договорів, актів виконаних робіт. Треба перевірити чи своєчасно відвантажуються продукція, виконуються роботи, за якими одержані аванси.

#### *Аудит поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом та позабюджетних платежів*

Платниками податків є юридичні й фізичні особи, на які, відповідно до законодавчих актів, покладено обов'язок сплачувати податки. Платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті.

Об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції, робіт, послуг, вартість продукції в т.ч. митна. Або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені Законом України "Про систему оподаткування" від 18.02.97 №77/97-ВР.

Особливу увагу аудитор має зосередити на виконанні Правил бухгалтерського обліку сум податків і зборів:

1) Згідно до Інструкції № 291 кожний податок розраховується і сплачується до бюджету окремо, тому аналітичний облік розрахунків за податками і платежами ведеться за їх видами;

2) Згідно до ПБО № 8 непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, включаються до первісної вартості придбаного нематеріального активу;

3) До первісної вартості основних засобів відповідно до ПБО № 8 включаються державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів, суми ввізного мита;

4) Джерелами нарахування податків і зборів є: прибуток підприємства (щодо податку на прибуток); виручка від реалізації (всі податки, які включаються до ціни товару: ПДВ, акцизний збір, збір на розвиток виноградарства, податок на рекламу тощо); доходи фізичних осіб, які виплачуються підприємством (податок з доходів фізичних осіб, стосовно яких підприємство є податковим агентом); собівартість активів, запасів, основних фондів, що придбаваються (щодо тих податків та зборів, які сплачуються у зв'язку з придбанням відповідного виду запасів, зокрема, державне мито ); собівартість

продукції (послуг, робіт), що виготовляється (щодо податків та зборів, які можуть бути класифіковані або як прямі витрати на виробництво, або як загальновиробничі витрати, зокрема, комунальний податок, податок з власників транспортних засобів); витрати періоду (податки та збори, які можуть бути класифіковані як адміністративні, збутові тощо).

5) Суми ПДВ, сплачені покупцем у складі передплат і авансів для придбання запасів, основних засобів або нематеріальних активів, призначених для використання в оподатковуваних операціях, що відносяться до господарської діяльності, відображають за дебетом рахунку 641 і кредитом 644. У разі отримання попередньо сплачених активів виконують проводку Дт 644 Кт 63, 68, 37 тощо.

6) Суми ПДВ, отримані продавцем у складі передплат і авансів, відображають за дебетом субрахунку 643 і кредитом 641. У разі відвантаження попередньо сплачених активів виконують проводку Дт 70, 71, 74 Кт 643.

#### *Аудит поточних зобов'язань за розрахунками зі страхування та оплати праці*

Аудит розрахунків зі страхування та оплати праці доцільно проводити одночасно тому, що від правильності нарахування та утримання платежів залежить сума виплаченої робітникам заробітної плати.

Для аудиторської перевірки розрахунків по оплаті праці аудитор користується наступними документами: наказ про облікову політику підприємства, заяви про прийом, звільнення, трудова угода, акт виконаних робіт, накази: про прийняття на роботу, про відпустки, на відрядження, про роботу у вихідні й святкові дні, про премії, про доплати, про звільнення, про прийом, на утримання із заробітної плати, підвищення заробітної плати, наряди та розцінки; особиста картка у відділі кадрів, табель обліку робочого часу, особовий рахунок робітника, лікарняний аркуш, записка про надання відпустки, штатний розклад, Положення про премії, розрахунково-платіжна відомість, розрахунковий листок, платіжні відомості на видачу авансу, заробітної плати, зведені реєстри, Головна книга й баланс, оборотно-сальдові відомості по рахунках: 23, 30, 641, 65, 661, 91, 92, 93.

Важливим моментом у проведенні аудиту є перевірка оформлення трудових взаємовідносин.

Контрактна форма трудового договору передбачена ст. 21 КЗпП, а порядок висновку й розірвання трудових контрактів регулюється: Положенням № 170, постановою КМУ № 597 (затверджена типова форма контракту з керівником державного підприємства), Наказом № 23 (затверджена типова форма контракту із працівником).

Контракт є особливою формою строкового трудового договору, у якому умови (термін дії, права, обов'язку, відповідальність сторін, порядок матеріального забезпечення й організації праці працівників, розірвання договору) можуть установлюватися угодою сторін. Існує також безстроковий договір, тобто на невизначений строк і договір на час виконання певної роботи. Конт-

ракт укладається в письмовій формі, що є обов'язковою умовою, і підписується роботодавцем і працівником, якого приймають на роботу (п.3 ст. 24 КЗпП і п. 7 Положення №170). Після підписання контракту оформляється наказ про прийом на роботу і надається працівникові під розпис. На підставі цього наказу провадиться запис у трудовій книжці працівника.

Штатний розклад підприємства – це документ, в якому визначений чисельний склад працівників з вказівкою їхніх посад й окладів, а також установлений місячний фонд заробітної плати. Найменування посад у штатному розкладі повинне відповідати Класифікатору ГК-95. Аудитор повинен звернути увагу на те, що якщо в штатному розкладі є вакантні місця, підприємство повинне було сповістити про це в державну службу зайнятості шляхом надання форми № 3-ПН «Звіт про наявність робочих місць і потреби в працівниках» до 28-го числа щомісяця.

У ході перевірки аудитору треба проглянути розпорядницькі документи по кадрах.

При перевірці чисельності працівників підприємства може бути встановлено неправильне визначення середньоспискової чисельності й відповідне відображення її в звітності. На основі розрахунку чисельності працівників необхідно перевірити правильність розрахунків з оплати праці.

Слід також зіставити фактичну чисельність працівників з чисельністю, що відображена в розрахунку платежів з оплати праці, перевірити наявність трудових книжок працюючих.

Контроль правильності обліку відпрацьованого часу необхідно проводити на основі перевірки правильності оформлення табеля обліку робочого часу і розрахунків відпрацьованого часу.

При перевірці правильності визначення обсягів виконаних робіт, виявленні приписок треба сконцентруватися на розрахунках основної й додаткової оплати праці у всіх галузях та за категоріями працівників.

Виплату заробітної плати за трудовими угодами, укладеними з приватними особами, необхідно перевіряти за обсягом виконаних робіт, правильною визначення розцінок і сум, виплачених після закінчення робіт. Треба перевірити зміст трудової угоди, наявність у ній даних про виконавця, дотримання строків виконання робіт, відповідність обсягу, наведеному в трудовій угоді та акті приймання робіт, правильність і повноту проведення розрахунку за виконану роботу.

Перевірку розрахунків з оплати праці відповідно до виконаних робіт і передбачених принципів оплати можна поєднати з перевіркою реальності підсумків. Необхідно встановити відповідність підсумків Книги обліку розрахунків з оплати праці і платіжних відомостей по заробітній платі.

Після перевірки дотримання діючого законодавства України оформлення трудових взаємовідносин аудитор переходить до аудиту порядку нарахування оплати праці.

Методологічні основи формування інформації про виплату заробітної плати визначені ПБУ 26. основними законодавчими й нормативними доку-

ментами з питань нарахування заробітної плати є: Закон про оплату праці, Закон про відпустки, Порядок № 100 "Про вирахування середньої заробітної плати", Інструкція № 5 й інші документи.

Аудитор визначає, яка оплата праці застосовується на підприємстві, і відповідно вибирає шлях перевірки. За погодинної оплати праці, коли оплата проводиться за тарифом за 1 час роботи або окладу за відпрацьований годину на підприємстві, з'ясовується обґрунтованість застосування тарифних ставок та дотримання умов контрактів; за відрядної, коли оплата проводиться за виконаний обсяг роботи, наприклад за обсяг продаж, обсяг виготовлених деталей і т.п., з'ясовується виконання кількісних та якісних показників, правильність використання норм та розцінок. Виходячи з цього, основними завданнями аудиту заробітної плати є:

1) перевірка правильності визначення витрат робочого часу і облік праці;

2) перевірка правильності нарахування заробітної плати кожному працівникові відповідно до кількості та якості затраченої ними праці;

3) виявлення фактичного обсягу фонду заробітної плати всьому колективу підприємства і здійснення контролю як за складовими частинами (відділами, цехами тощо), так і в цілому по підприємству.

4) облік кожної суми нарахованої заробітної плати працівником підприємства як складової частини витрат підприємства за господарськими процесами відповідно до місця і об'єкту застосування праці;

5) контроль правильності використання заробітної плати в кожному підрозділі підприємства і встановлення відповідності за зниження продуктивності праці; відображення всіх витрат по заробітній платі на рахунках бухгалтерського обліку.

Під час перевірки правильності виплат допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю необхідно звернути увагу на лікарняний листок з підписами і печаткою лікарні, який є основою для нарахування такої виплати. Оскільки розмір допомоги розраховується виходячи зі стажу роботи, необхідно перевірити стаж роботи працівника.

Сальдо рахунку 66 у формі № 1 «Баланс» переноситься в рядок 580 «Поточні зобов'язання по оплаті праці», а витрати на оплату праці за звітний період показуються у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» - у рядку 240 «Витрати на оплату праці».

Аудитор повинен знати, що господарські операції по розрахунках із працівниками в бухгалтерському обліку повинні відображатися на підставі первинних документів, створених з урахуванням вимог ст. 9 Закону № 996 і Положення № 88, згідно з п. 2.4 якого первинні документи повинні заповнюватися на бланках типових форм, затверджених Мінстатом України, або на самостійно виготовлених бланках, але при цьому вони повинні мати обов'язкові реквізити, установлені цим Положенням.

Аудитор, перевіряючи розрахунки зі страхування, вивчає своєчасність і повноту утримань з нарахованої заробітної плати. Основна увага приділяється-

ся прибутковому податку з фізичних осіб. Під час перевірки здійснюється арифметичний контроль сум утриманого податку. Підтверджується законність застосування пільг, які передбачені чинним законодавством.

Збір до державного обов'язкового пенсійного страхування сплачується одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці. Облік розрахунків за страхуванням здійснюють на рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням", де ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом за збором на обов'язкове державне пенсійне забезпечення, на обов'язкове соціальне страхування, з Державним бюджетом на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, зі страховими організаціями за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, зі страховими організаціями за страхування майна працівників підприємств.

За даними договорів страхування, що укладаються зі страховими компаніями, платіжних доручень і особистих рахунків працівників визначаються факти перерахувань грошових коштів з рахунків підприємства на користь працівника за договорами добровільного страхування. Суми страхового відшкодування оприбутковуються податком з доходів фізичних осіб під час їх виплати.

Перевіряючи виплату премій та інших заохочень, необхідно з'ясувати, чи виконані всі умови, за яких може бути виплачена премія.

#### *Аудит розрахунків з учасниками*

Під час перевірки інформації про розрахунки з учасниками й засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку аудиторі слід використовувати рахунок 67 "Розрахунки з учасниками", за кредитом якого відображається збільшення заборгованості підприємства перед учасниками, а за дебетом – її зменшення, в тому числі реінвестування доходів.

Слід пам'ятати, що аналітичний облік розрахунків з учасниками ведуть за кожним засновником та за видами виплат.

Особливо ретельно перевіряють нарахування і виплату дивідендів. Дивіденди – платіж, який провадиться юридичною особою на користь власників (довірених осіб власника) корпоративних прав, емітованих такою юридичною особою, у зв'язку з розподілом частини її прибутку. До дивідендів не включаються виплати юридичної особи, пов'язані із зворотним викупом акцій, раніше емітованих такою юридичною особою.

Платник податку, який виплачує дивіденди своїм акціонерам, нараховує і утримує податок на дивіденди із нарахованої суми виплат за рахунок таких виплат незалежно від того, чи є емітент платником податку на прибуток. Зазначений податок вноситься до бюджету до або одночасно із виплатою дивідендів.

Платник податку – емітент корпоративних прав зменшує суму нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди.



У разі, коли сума сплаченого податку на дивіденди перевищує суму податкових зобов'язань підприємства-емітента за податком на прибуток звітного періоду, різниця переноситься на зменшення зобов'язань за податком на прибуток такого підприємства у майбутніх податкових періодах.

Податок на дивіденди не застосовується у разі виплати дивідендів у вигляді акцій, емітованих підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій участі всіх акціонерів у статутному фонді підприємства-емітента.

#### *Аудит забезпечення на виплату відпусток працівникам*

Аудитор повинен знати, що нормою п. 13 ПБО № 11 передбачено створення забезпечення для відшкодування наступних операційних витрат. Підприємства мають право самостійно визначати доцільність створення резерву на оплату відпусток.

Згідно зі ст. 2 КЗпП підприємство зобов'язане надати відпустку і повинне оплатити її.

Увага аудитора повинно бути направлене на особливості створення забезпечення:

1) Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.

2) Забезпечення створюється виходячи не лише із витрат на заробітну плату, а й із сум витрат на збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове страхування на випадок безробіття, на страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.

3) Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Отже, підприємство не може використовувати суми забезпечення для того, щоб підстрахувати себе в періоди негативних фінансових результатів, а також для того, щоб покривати непередбачені витрати.

4) Відповідно до п. 17 ПБО № 11 забезпечення використовується тільки для відшкодування тих витрат, для покриття яких його було створено. Оскільки забезпечення існує тільки у вигляді облікових записів, проконтролювати норми зазначеного стандарту можливо за допомогою контролю за дебаткуванням субрахунку 471. Зіставлення величини забезпечення з величиною грошових коштів на розрахунковому рахунку не є коректним, оскільки створення забезпечення не означає резервування відповідних сум грошових коштів.

#### *Аудит забезпечення виконання гарантійних зобов'язань*

Під час перевірки встановлюють перелік товарів, на які встановлено гарантійний термін.

Відомо, що до обов'язків виробника входять виконання гарантійних зобов'язань протягом терміну гарантії. У разі виникнення дефектів протягом

гарантійного терміну експлуатації споживач має право вимагати від виробника їх усунення.

Для рівномірного віднесення на собівартість продукції витрат на гарантійний ремонт підприємство може сформувати резерв на виконання гарантійних зобов'язань. Величина резерву встановлюється, виходячи з рівня гарантійних замін, установленого підприємством.

Взаємовідносини між покупцями і продавцями, які здійснюють гарантійне обслуговування, регламентовано Порядком гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів, затвердженим постановою КМУ від 11.04.2002 р. № 506 (далі – Порядок № 506).

Облік руху і залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, ведуть на субрахунку 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань". Якщо ж коштів, зарезервованих для виконання ремонтів, виявилось недостатньо, то сума, якої не вистачає, списується безпосередньо на рахунок 24 "Брак у виробництві".

Стосовно величини витрат на гарантійний ремонт, які включаються до собівартості продукції, то адуктор повинен знати, що з 1.01.2000 року такі витрати включаються до собівартості в повній сумі.

### *Програма і документація для забезпечення аудиту зобов'язань та забезпечень*

## ПРОГРАМА АУДИТУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ

**Мета проведення аудиту:** висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності й об'єктивності здійснених і відображених у бухгалтерському обліку й звітності зобов'язань та забезпечень.

### **Якісні аспекти аудиторської перевірки:**

1. Підтвердження наявності й руху коштів за зобов'язаннями і забезпеченнями.
2. Підтвердження повноти, правдивості й неупередженості інформації, відображеної в первинних документах, реєстрах обліку і звітності.
3. Підтвердження прав і обов'язків.
4. Перевірка відповідності вартісної оцінки зобов'язань і забезпечень принципам бухгалтерського обліку України і принципам облікової політики підприємства.
5. Відповідність відображення і розкриття інформації в фінансовій звітності прийнятим нормам бухгалтерського обліку.

| № з/п | Перелік аудиторських процедур   | Мета перевірки  | Термін перевірки | Індекс робочого документа                     |
|-------|---|---|------------------|---|
| 1     | 2   | 3   | 4                | 5   |
|       | <p><b>Аудит довгострокових кредитів банків</b></p> <p>А. Встановлення об'єктивної істини щодо доцільності, цільового використання та законності одержаних довгострокових кредитів.</p> <p>Б. Правильності відображення в обліку та звiгності сум довгострокових кредитів.</p> <p>В. Правильність відображення в обліку та звiгності витрат, понесених підприємством у зв'язку з нарахуванням та сплатою відсотків за користування довгостроковими кредитами.</p> <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Перевірити виконання наступних облікових операцій, пов'язаних з одержанням кредиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- реєстрація і відкриття особового позикового рахунка позичальника в кредитній установі;</li> <li>- операції з видачі кредиту;</li> <li>- операції з оформлення документів, які супроводжують кредитну операцію;</li> <li>- операції з погашення кредиту і відображення і бухгалтерському обліку;</li> <li>- операції з оплатою за користування кредитом і відображення в бухгалтерському обліку;</li> <li>- відображення кредитних операцій у балансі підприємства, викладення інформації в примітках до звiгності.</li> </ul> <p>2) Перевірити наявність і правильність оформлення договорів на одержання кредитів і позик.</p> <p>3) Перевірити правильності класифікації кредитів і позик на довгострокові й короткострокові і відповідне їх відображення в обліку.</p> <p>4) Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунком 50 записам у Головній книзі та формах фінансової звiгності.</p> <p>5) Звірити обороти і залишки у виписках банку, регістрах бухгалтерського обліку, в Головній книзі і в фінансовій звiгності</p> <p>6) Перевірити правильність застосування курсу валюти при відображенні в національній валюті одержання і погашення кредитів, наданих і іноземній валюті.</p> <p>7) Перевірити правильність визначення курсових різниць на дату операцій і на кінець звiгного періоду.</p> | <p>А, Б, В</p> <p>А, Б</p> <p>Б, В</p> <p>Б, В</p> <p>Б, В</p> <p>В</p> <p>Б, В</p> |                  | РД-1: Таблиця відповідності погашення кредиту |

|  |   |  |  |   |
|--|---|--|--|---|
|  | <p><b>2. Аудит інших довгострокових фінансових зобов'язань</b></p> <p>А. Виявлення заборгованості й перевірка обґрунтованості сум щодо довгострокових фінансових зобов'язань.</p> <p>Б. Правильності відображення в обліку й звітності сум довгострокових фінансових зобов'язань.</p> <p>В. Правильність відображення в обліку й звітності витрат, пов'язаних з заборгованістю за довгостроковими фінансовими зобов'язаннями.</p> <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Встановити наявність і правильність відображення сум довгострокових фінансових зобов'язань, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- довгострокових векселів виданих;</li> <li>- довгострокових зобов'язань за облігаціями;</li> <li>- довгострокових зобов'язань з оренди.</li> </ul> <p>2) Перевірити правильності класифікації векселів виданих на довгострокові й короткострокові і відповідне їх відображення в обліку.</p> <p>3) Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунками 51, 52 і 53 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності.</p> <p>4) Перевірити правильність оформлення договорів фінансової оренди. Якщо в договорі орендна ставка не визначена, перевірити чи правильно розраховується орендна ставка.</p> <p>5) Перевірити правильність відображення на 53 рахунку фінансової оренди: чи відображено в бухгалтерському обліку одержаний у фінансовий лізинг об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.</p> <p>6) Перевірити правильність оформлення первинних документів.</p> | <p>А, Б</p> <p>Б, В</p> <p>Б</p> <p>А, Б, В</p> <p>В</p> |  | <p>РД-2: Облік виданих підприємством векселів</p>                       |
|  | <p><b>3. Аудит відстрочених податкових зобов'язань</b></p> <p>А. Підтвердження достовірності інформації у фінансовій звітності щодо різниць між фінансовим прибутком та оподаткуванням.</p> <p>Б. Правильність розподілу наявних різниць на постійні та тимчасові.</p> <p>В. Правильність відображення в балансі поточних податкових зобов'язань і відстрочених податкових зобов'язань, оскільки поточні й відстрочені податкові зобов'язання в балансі повинні бути відокремлені.</p> <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Перевірити правильність розрахунку відстрочених податкових зобов'язань.</p>   | <p>А</p>   |  | <p>РД-3: Порівняльна відомість бухгалтерського і податкового обліку</p> |

|  |  |                                  |  |  |
|--|--|----------------------------------|--|--|
|  | <p>2) Виявити наявність виникнення в обліку різниць, як тимчасових, так і постійних.</p> <p>3) Встановити чи вірно визнається податкове зобов'язання внаслідок виникнення тимчасових різниць.</p> <p>4) Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунком 54 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності.</p> <p>5) Перевірити наявність первинних документів, при необхідності скласти перелік відсутніх документів.</p>   | <p>А, Б</p> <p>Б, В</p> <p>В</p> |  |  |
|  | <p><b>4. Аудит інших довгострокових зобов'язань</b></p> <p>А. Встановлення об'єктивної істини щодо повноти відображення в обліку витрат пов'язаних з операціями з довгостроковими зобов'язаннями.</p> <p>Б. Правильність віднесення зобов'язань до складу інших довгострокових зобов'язань.</p> <p>В. Перевірка наявності й повноти оформлення документів, які підтверджують інші довгострокові зобов'язання.</p> <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Перевірити правильність віднесення зобов'язань до інших довгострокових зобов'язань.</p> <p>2) Перевірка повноти обліку інших довгострокових зобов'язань.</p> <p>3) Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунком 55 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності.</p>   | <p>Б</p> <p>А, В</p> <p>А, В</p> |  |  |
|  | <p><b>5. Аудит короткострокових кредитів банків</b></p> <p>А. Встановлення об'єктивної істини щодо доцільності, цільового використання та законності одержаних короткострокових кредитів.</p> <p>Б. Правильності відображення в обліку та звітності сум короткострокових кредитів.</p> <p>В. Правильності відображення в обліку та звітності витрат, понесених підприємством у зв'язку з нарахуванням та сплатою відсотків за користування короткостроковими кредитами.</p> <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Перевірити виконання наступних облікових операцій, пов'язаних з одержанням кредиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- реєстрація і відкриття особового позикового рахунка позичальника в кредитній установі;</li> <li>- операції з видачі кредиту;</li> <li>- операції з оформлення документів, які супроводжують кредитну операцію;</li> <li>- операції з погашення кредиту і відображення і бухгалтерському обліку;</li> <li>- операції з оплатою за користування кредитом і відображення в бухгалтерському обліку;</li> </ul> | <p>А, Б, В</p>                   |  | <p>РД-1: Таблиця відповідності погашення кредиту</p> |

|  |   |  |  |   |
|--|---|--|--|---|
|  | <p>- відображення кредитних операцій у балансі підприємства, викладення інформації в примітках до звітності.</p> <p>2) Перевірити наявність та правильність оформлення договорів на одержання кредитів і позик.</p> <p>3) Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунком 60 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності.</p> <p>4) Звірити обороти і залишки у виписках банку, регістрах бухгалтерського обліку і в Головній книзі.</p> <p>5) Зіставити суми, відображені у фінансовій звітності, із залишком у Головній книзі.</p> <p>6) Перевірити правильність застосування курсу валюти при відображенні у національній валюті одержання і погашення кредитів, наданих і іноземній валюті.</p> <p>7) Перевірити правильність визначення курсових різниць на дату операцій і на кінець звітного періоду.</p>   | <p>А, Б</p> <p>Б, В</p> <p>Б, В</p> <p>Б, В</p> <p>В</p> <p>Б, В</p> |  |   |
|  | <p><b>6. Аудит короткострокових векселів виданих</b></p> <p>А. Виявлення та перевірка законності розрахунків між суб'єктами економічних відносин за допомогою векселів.</p> <p>Б. Підтвердження дотримання порядку обліку бланків суворої звітності при придбанні, зберіганні та списанні векселів.</p> <p>В. Правильність відображення в обліку і звітності операцій пов'язаних з видачею короткострокових векселів.</p> <p>Основні процедури:</p> <p>1) Встановлення виду векселів, що використовуються на підприємстві, перевірка правильності оформлення реквізитів.</p> <p>2) Перевірити правильність класифікації векселів виданих на довгострокові і короткострокові і відповідне їх відображення в обліку.</p> <p>3) Звірити записи аналітичного обліку за рахунком 62 з записами в Головній книзі, регістрах бухгалтерського обліку та формах звітності.</p> <p>4) Встановити чи правильно використовуються та зберігаються векселі як бланки суворої звітності.</p> | <p>А</p> <p>В</p> <p>В</p> <p>Б</p>                                  |  | <p>РД-2: Облік виданих підприємством векселів</p> |

|  |  |   |  |   |
|--|--|---|--|---|
|  | <p><b>7. Аудит кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги</b></p> <p>А. З'ясування документальної обґрунтованості здійснених операцій, відповідність дійсності документів і правильності їх оформлення.</p> <p>Б. Підтвердження реальності кредиторської заборгованості і відображення її в бухгалтерському обліку та звітності</p> <p>В. Перевірка наявності заборгованості з простроченим трирічним терміном давності і перевірка правильності її списання</p> <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Перевірити вірогідність (повноту й точність) фактів оприбуткування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), прийняття до обліку робіт, послуг.</p> <p>2) Перевірити оперативність реєстрації фактів надходження сировини, надання послуг.</p> <p>3) Перевірити законність первинної облікової документації, якою оформляються операції по розрахунках з поставальниками й підрядниками.</p> <p>4) Перевірити повноту й точність реєстрації документа в облікових регістрах.</p> <p>5) Перевірити наявність договорів на поставку продукції (виконання робіт, послуг) і правильність їх оформлення.</p> <p>6) Перевірити правильність ведення аналітичного обліку по рахунку 63, правильність складання бухгалтерських проводок по рахунку 63.</p> <p>7) Перевірити повноту оприбуткування матеріальних цінностей. Необхідно зіставити дані про їхню кількість і вартість по платіжних документах з даними документів на їхнє оприбуткування (рахунків, товарно-транспортних накладних) і показниками аналітичного обліку, звітів руху продуктів і матеріалів.</p> <p>8) Перевірити правильність списання витрат із кредиту розрахунків із кредиторами на собівартість продукції (робіт, послуг);</p> <p>9) Встановити дату виникнення й причину утворення кредиторської заборгованості. Перевірити чи є заборгованість з минулим строком позовної давності, чи приймаються міри до її стягнення.</p> | <p>А, Б</p> <p>А, Б</p> <p>А, Б</p> <p>А</p> <p>А, Б</p> <p>Б</p> <p>Б</p> <p>Б</p> <p>Б, В</p> |  | <p>РД-4: Відомість аудиту кредиторської заборгованості</p>                  |
|  | <p><b>8. Аудит розрахунків з одержаних авансів</b></p> <p>А. Виявлення наявності та перевірка заборгованості по одержаним авансам</p> <p>Б. Правильність відображення в обліку та звітності сум одержаних авансів</p> <p>В. Перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують одержані аванси</p>  |   |  | <p>РД-5: Перевірка відображення у бухгалтерському обліку заборгованості</p> |

|  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|---|
|  | <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Перевірити наявність та правильність оформлення договорів, за якими були одержані суми авансів у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт.</p> <p>2) Перевірити повноту і правильність нарахування податків з сум одержаних авансів.</p> <p>3) Звірити записи аналітичного обліку за рахунком 681 із записами в Головній книзі, регістрах бухгалтерського обліку та формах звітності.</p> <p>4) Перевірити точність арифметичних розрахунків у первинних документах і бухгалтерських записах.</p>  | <p>А, В</p> <p>Б</p> <p>Б</p>  |  | <p>ого-ваності по авансам одержаним</p>       |
|  | <p><b>9. Аудит розрахунків з бюджетом і позабюджетних платежів</b></p> <p>А. Підтвердження правильності, своєчасності й повноти нарахування і перерахування податків і зборів відповідно нормативним документам, що регламентують порядок їх нарахування та сплати до відповідних рівнів бюджету.</p> <p>Б. Перевірка відповідності даних бухгалтерського обліку, податкової звітності та книги обліку продажу товарів.</p> <p>В. Підтвердження достовірності бухгалтерського обліку та звітності</p> <p>Основні процедури:</p> <p>1) Зіставити дані податкової декларації, бухгалтерських регістрів за рахунками 63, 64, Головної книги</p> <p>2) Перевірити ведення журналу обліку виставлених рахунків-фактур і книги обліку продажу товарів, своєчасності виставлення і правильності оформлення рахунків-фактур.</p> <p>3) Перевірити порядок формування податкової бази при реалізації товарів, робіт, послуг за даними регістрів синтетичного і аналітичного обліку, договорам з покупцями, актам виконаних робіт і податкової декларації.</p> <p>4) Перевірка обґрунтованості застосування податкової ставки 0 %.</p> <p>5) Перевірити точність арифметичних розрахунків у первинних документах і бухгалтерських записах або виконати самостійні розрахунки.</p> <p>6) Перевірити групи операцій на всіх стадіях облікового циклу з метою їх відображення в показниках звітності.</p> | <p>А, Б, В</p> <p>А, В</p> <p>В</p> <p>А, В</p> <p>Б, В</p> <p>В</p> |  | <p>РД-6: Аудит розрахунків з бюджетом</p>     |
|  | <p><b>10. Аудит розрахунків з оплати праці й страхування</b></p> <p>А. Підтвердження дотримання підприємства чинного законодавства щодо трудової дисципліни на підприємстві.</p>   |  |  | <p>РД-7: Аудит розрахунків зі страхування</p> |



|  |  |   |  |   |
|--|--|---|--|---|
|  | <p>Б. Правильність нарахування робітникам підприємства заробітної плати, відпускних, премій, матеріально допомоги та інших виплат.</p> <p>В. Підтвердження правильності та своєчасності утримання платежів до фондів обов'язкового державного страхування</p> <p>Г. Правильність відображення даних з обліку праці та страхування у бухгалтерському обліку та звітності.</p> <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Перевірити наявність і відповідності чинному законодавству: колективного договору; положення про оплату праці; положення про преміювання; інших нормативних документів.</p> <p>2) Підтвердити наявність і відповідність чинному законодавству документів із кадрового складу: наказів про прийняття, звільнення; табелів обліку робочого часу; штатного розкладу (при погодинній оплаті); нарядів та розцінок (при відрядній оплаті); договорів цивільно-правового характеру (трудових угод).</p> <p>3) Встановити факти видачі заробітної плати натурою (відзначити для перевірки внесення до складу валового доходу, обчислення податку на додану вартість, застосування звичайної ціни).</p> <p>4) Перевірити повноту й своєчасність перерахувань внесків до державних фондів пенсійного і соціального страхування.</p> <p>5) Зіставити суми, відображені у фінансовій звітності, із залишком у регістрах бухгалтерського обліку й у Головній книзі.</p> <p>6) При відрядній оплаті праці – перевірити відповідності обсягів виконаних робіт і бази нарахування відрядної оплати праці</p> <p>7) При роботі неповний місяць – перевірити правильність нарахування заробітної плати за посадовими окладами</p> <p>8) Вивчити всі документи, додані до журналу-ордеру, відомості, на підставі яких здійснюється бухгалтерська проводка.</p> <p>9) Встановити правильність нарахування оплати за поточні відпустки, виплати допомоги при хворобі і тимчасовій непрацездатності</p> | <p>А</p> <p>А, Б</p> <p>В, Г</p> <p>В</p> <p>В, Г</p> <p>Б, Г</p> <p>Б, Г</p> <p>Б, Г</p> <p>Б, Г</p> |  | <p>РД-8: Вибіркова перевірка утримань з заробітної плати</p> <p>РД-9: Вибіркова перевірка нарахувань на заробітну плату</p> |
|  | <p><b>11. Аудит розрахунків з учасниками</b></p> <p>А. Встановлення об'єктивної істини щодо наявності та законності зобов'язань підприємства по розрахунках з учасниками</p> <p>Б. Підтвердження правильності нарахування та утримання податку на дивіденди</p> <p>В. Перевірка відображення в обліку та звітності операцій пов'язаних з обліком розрахунків з учасниками.</p>   |   |  |   |

|  |   |  |  |  |
|--|---|--|--|--|
|  | <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Виявити наявність у підприємства розрахунків з учасниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку – дивіденди.</p> <p>2) Перевірити відповідність записів аналітичного обліку за рахунками 67 записам у Головній книзі та формах фінансової звітності.</p> <p>3) Перевірити правильність і своєчасність нарахування, утримання та сплати до бюджету податку на дивіденди із нарахованої суми виплат.</p> <p>4) Перевірити чи зменшив платник податку суму нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди.</p> <p>5) Перевірити правильність відображення в обліку операцій з нарахування заборгованості підприємства перед учасниками, з реінвестування доходів, з розрахунків за нарахованими дивідендами.</p>   | <p>А, В</p> <p>А, В</p> <p>Б, В</p> <p>Б, В</p> <p>В</p> |  |  |
|  | <p><b>12. Аудит внутрішніх розрахунків</b></p> <p>А. Виявлення наявності й перевірка заборгованості по внутрішніх розрахунках</p> <p>Б. Правильність відображення в обліку та звітності заборгованості по внутрішніх розрахунках</p> <p>В. Перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують заборгованість по внутрішніх розрахунках</p> <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Перевірити наявність та правильність документів, якими підтверджується заборгованість по внутрішніх розрахунках.</p> <p>2) Перевірити повноту і правильність нарахування податків.</p> <p>3) Звірити записи аналітичного обліку за рахунком 682 із записами в Головній книзі, регістрах бухгалтерського обліку та формах звітності.</p> <p>4) Перевірити групи операцій на всіх стадіях облікового циклу з метою їх відображення в показниках звітності.</p> | <p>А, В</p> <p>Б, В</p> <p>Б</p>                         |  |  |
|  | <p><b>13. Аудит забезпечення на виплату відпусток працівникам</b></p> <p>А. Підтвердження наявності та правильності створення забезпечення (резерву) на виплату щорічних відпусток працівникам.</p> <p>Б. Відповідність чинному законодавству визначення величини забезпечення</p> <p>В. Підтвердження корисності існування резерву, правильність відображення операцій в обліку та звітності</p> <p><u>Основні процедури:</u></p> <p>1) Перевірити як розрахована величина резерву (як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відно-</p>   | <p>А</p>   |  | <p>РД-10: Перевірка правильності розрахунку забезпечення (резерву)</p> |

|  |  |                                       |  |   |
|--|--|---------------------------------------|--|---|
|  | шення річної планової суми на оплату відпусток до загального фонду оплати праці).<br>2) Встановити, чи включається сума резерву в бухгалтерському обліку до складу витрат звітного періоду<br>3) Перевірити, чи сума відпускних не включається до витрат звітного періоду при нарахуванні відпускних працівникам (а нараховується з коштів сформованого резерву)<br>4) Перевірити правильність і повноту відображення операцій в обліку та звінності   | Б, В<br><br>Б, В<br><br>А, В          |  |   |
|  | <b>15. Аудит забезпечення виконання гарантійних зобов'язань</b><br>А. Встановлення об'єктивної істини щодо наявності, правильності створення, корисності створення забезпечення виконання гарантійних зобов'язань.<br>Б. Підтвердження законності виконання гарантійних ремонтів, гарантійних замін, повернення коштів, і відображення в обліку<br>В. Правильність відображення операцій в обліку й звінності<br><u>Основні процедури:</u><br>1) Перевірити встановлюється величина резерву (виходячи з рівня гарантійних замін).<br>2) Перевірити наявність документів (квитанцій, чеків), що підтверджують право покупця на здійснення гарантійного ремонту або заміни.<br>3) Перевірити правильність віднесення на собівартість продукції витрат на гарантійний ремонт<br>4) Перевірити наявність первинних документів, що підтверджують здійснення ремонту заміни і відповідне відображення операцій в обліку. | А, В<br><br>Б<br><br>Б, В<br><br>Б, В |  | РД-10: Перевірка правильності розрахунку забезпечення (резерву) |

### Робоча документація

РД-1

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

### ТАБЛИЦЯ ВІДПОВІДНОСТІ ПОГАШЕННЯ КРЕДИТУ

| Вид кредиту | Дата отримання кредиту | Вид валюти | Загальна сума отриманого кредиту | Графік погашення |      | Своєчасність погашення |      | Відхилення | Санкції |
|-------------|------------------------|------------|----------------------------------|------------------|------|------------------------|------|------------|---------|
|             |                        |            |                                  | Дата             | Сума | Дата                   | Сума |            |         |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД-2

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ОБЛІК ВИДАНИХ ПІДПРИЄМСТВОМ ВЕКСЕЛІВ

| Вид век-<br>селя | Платник за<br>векселем | Дата передачі<br>векселя | Строк пога-<br>шення | Договір, за яким<br>видано вексель |
|------------------|------------------------|--------------------------|----------------------|------------------------------------|
|------------------|------------------------|--------------------------|----------------------|------------------------------------|

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД-3

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

ПОРІВНЯЛЬНА ВІДОМІСТЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО  
ОБЛІКУ ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

| За даними підприємства                   |                                    | За даними перевірки                    |                                    | Відхилення                             |                                    |
|--|------------------------------------|--|------------------------------------|--|------------------------------------|
| Бухгалтерський<br>прибуток (зби-<br>ток) | Податковий<br>прибуток<br>(збиток) | Бухгалтерський<br>прибуток<br>(збиток) | Податковий<br>прибуток<br>(збиток) | Бухгалтерський<br>прибуток<br>(збиток) | Податковий<br>прибуток<br>(збиток) |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД-4

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

## ВІДОМІСТЬ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

| Найменування під-<br>приємства | Первинний документ | Дата виникнення за-<br>боргованості | Сума в договорі | За що заборгованість | Дата погашення за-<br>боргованості | Сума заборгованості | Проведення в об-<br>ліку |    |
|--------------------------------|--------------------|-------------------------------------|-----------------|----------------------|------------------------------------|---------------------|--------------------------|----|
|                                |                    |                                     |                 |                      |                                    |                     | Дт                       | Кт |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД-5

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ  
ОБЛІКУ ЗАБОРГОВАНOSTІ ПО АВАНСАМ ОДЕРЖАНИМ**

| Підприємство | Сальдо на начало періоду | Аванси отримані (субрах. 681), тис. грн. |                     | Сальдо на кінець періоду, тис. грн. |                     | Відхилення (+/-) |
|--------------|--------------------------|--|---------------------|-------------------------------------|---------------------|------------------|
|              |                          | за даними підприємства                   | за даними перевірки | за даними підприємства              | за даними перевірки |                  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД-6

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ**

| Вид розрахунків | Сальдо на начало періоду | Нараховано, тис. грн.  |                     | Перераховано до бюджету, | Сальдо на кінець періоду, тис. грн. |                     | Відхилення (+/-) |
|-----------------|--------------------------|------------------------|---------------------|--------------------------|-------------------------------------|---------------------|------------------|
|                 |                          | за даними підприємства | за даними перевірки |                          | за даними підприємства              | за даними перевірки |                  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД-7

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗІ СТРАХУВАННЯ**

|                                   | Нараховано, тис. грн.  |                     | Відхилення (+/-) |
|-----------------------------------|------------------------|---------------------|------------------|
|                                   | за даними підприємства | за даними перевірки |                  |
| <b>Утримання:</b>                 |                        |                     |                  |
| Пенсійний фонд                    |                        |                     |                  |
| Фонд зайнятості                   |                        |                     |                  |
| Соц. страх                        |                        |                     |                  |
| <b>Нарахування:</b>               |                        |                     |                  |
| Пенсійний фонд                    |                        |                     |                  |
| Фонд зайнятості                   |                        |                     |                  |
| Соц. страх                        |                        |                     |                  |
| Страховання від нещасного випадку |                        |                     |                  |
| Разом                             |                        |                     |                  |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД-8

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА УТРИМАНЬ З ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ**

| Нарахована заробіт-<br>на платня |          | Утримано        |          |                 |          |                 |          |                 |          |
|----------------------------------|----------|-----------------|----------|-----------------|----------|-----------------|----------|-----------------|----------|
|                                  |          | ПДФО            |          | ПФ              |          | СС              |          | БР              |          |
| Слід нарахувати                  | Фактично | Слід нарахувати | Фактично | Слід нарахувати | Фактично | Слід нарахувати | Фактично | Слід нарахувати | Фактично |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД-9

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА НАРАХУВАНЬ НА ЗАРОБІТНУ ПЛАТУ**

| Нарахована заробіт-<br>на платня |          | Утримано        |          |                 |          |                 |          |                 |          |
|----------------------------------|----------|-----------------|----------|-----------------|----------|-----------------|----------|-----------------|----------|
|                                  |          | ПФ              |          | СС              |          | БР              |          | НВ              |          |
| Слід нарахувати                  | Фактично | Слід нарахувати | Фактично | Слід нарахувати | Фактично | Слід нарахувати | Фактично | Слід нарахувати | Фактично |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

РД-10

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ  
РОЗРАХУНКУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ (РЕЗЕРВУ)**

| За даними підприємства                    |                                   |   |  | За даними перевірки                       |   |
|---|-----------------------------------|---|--|---|---|
| Наявність проведених гарантійних ремонтів | Плановий рівень гарантійних замін | Сума витрат на гарантійний ремонт віднесена на собівартість продукції | Первинний документ, що підтверджує проведення гарантійного ремонту | Наявність проведених гарантійних ремонтів | Сума витрат на гарантійний ремонт віднесена на собівартість продукції |

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

### **Запитання для самоконтролю**

1. Яка інформація вказується у статуті акціонерного товариства?
2. Що може бути внесками у статутний фонд товариства?
3. Як треба оформляти передачу в статутний фонд майнового внеску?
4. Як треба оформляти передачу в статутний фонд внеску у вигляді і цінних паперів?
5. Як треба оформляти передачу в статутний фонд внеску у вигляді прав користування майном?
6. Які рахунки треба перевіряти при аудиті статутного капіталу акціонерного товариства?
7. Як розробляється програма аудиту статутних документів?
8. Сформулюйте завдання аудиту статутних документів?
9. Яким правилам повинен відповідати бухгалтерський облік довгострокових кредитів?
10. Які рахунки перевіряють при аудиті векселів виданих?
11. В якому випадку оренда вважається фінансовою?
12. Коли виникають відстрочені податкові активи і зобов'язання?
13. Який механізм розрахунку відстрочених податкових зобов'язань?
14. Які правила обліку відстрочених податкових зобов'язань?
15. Які правила обліку короткострокових кредитів?
16. На що треба звернути увагу при аудиті кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги?
17. Які аудиторські процедури використовуються при аудиті обліку розрахунків з постачальниками й підрядниками?
18. Як перевірити реальність кредиторської заборгованості?
19. Які правила обліку сум податків і зборів?
20. Які основні завдання аудиту заробітної плати?
21. На що треба звернути увагу при аудиті розрахунків з учасниками?
22. Які особливості створення забезпечень?

## 2.13. Організація і методика аудиту фінансової звітності

### Основні питання

- ☑ *Перевірка правильності складання балансу підприємств*
- ☑ *Аудит правильності складання звіту про фінансові результати*
- ☑ *Аудит правильності складання Звіту про рух грошових коштів*
- ☑ *Аудит правильності складання Звіту про власний капітал*
- ☑ *Аудит правильності відображення в обліку та звітності операцій з об'єднання підприємств*
- ☑ *Аудит правильності складання консолідованої фінансової звітності*
- ☑ *Аудит правильності формування Приміток до фінансової звітності*

### Глосарій термінів за темою

**Дивіденди** — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

**Відсотки** — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум заборгованості підприємству.

**Роялті** — платежі за використання нематеріальних активів підприємства (платежів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

**Негрошові операції** - операції, що не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів (бартерні операції, перетворення боргу на власний капітал, придбання основних засобів на умовах фінансового лізингу, обмін власних акцій на акції іншого підприємства, придбання активів безпосередньо за рахунок позики, наданої банком).

**Сума власного капіталу** — це вартість майна підприємства, яка не є його поточною або реалізаційною вартістю.

**Нерозподілені прибутки** — це сума прибутку, одержана в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства за вирахуванням прибутку, використаного в звітному періоді, включаючи податок на прибуток.

**Неоплачений капітал** — це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу.

**Об'єднання підприємств** — це об'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

**Материнське (холдингове) підприємство** — підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.



**Дочірнє підприємство** — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

**Гудвіл** - перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання.

**Негативний гудвіл** — перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання.

**Консолідована фінансова звітність** — звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

**Частка меншості** — частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

**Примітки до фінансових звітів** — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

### ***Перевірка правильності складання фінансової звітності***

При аудиті фінансової звітності за рік необхідно використовувати:

- Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

- Методичні рекомендації з перенесення сальдо рахунків і субрахунків попереднього Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій на рахунки і субрахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (лист Мінфіну України від 04.02.2000 р. № 18-424);

- Методичні рекомендації щодо визначення підприємствами й організаціями показників вступного сальдо балансу (графа 3) у 2000 році (лист Мінфіну України від 23.02.2000 р. № 18-432);

- Методичні рекомендації щодо визначення суб'єктами малого підприємництва показників вступного сальдо Балансу (графа 3) у 2000 році (лист Мінфіну України від 16.03.2000 р. № 18-444);

- Порядок подання фінансової звітності (постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419);

- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (надалі — ПБО): ПБО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ПБО 2 «Баланс», ПБО 3 «Звіт про фінансові результати», ПБО 4 «Звіт про рух грошових коштів», ПБО 5 «Звіт про власний капітал», ПБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», ПБО 7 «Основні засоби», ПБО 8 «Нематеріальні активи».

ви», ПБО 9 «Запаси», ПБО 10 «Дебіторська заборгованість», ПБО 11 «Зобов'язання», ПБО 12 «Фінансові інвестиції», ПБО 13 «Фінансові інструменти» ПБО 14 «Оренда», ПБО 15 «Дохід», ПБО 16 «Витрати», ПБО 17 «Податок на прибуток», ПБО 18 «Будівельні контракти», ПБО 19 «Об'єднання підприємств», ПБО 20 «Консолідована фінансова звітність», ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», ПБО і «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», ПБО 24 «Прибуток на акцію», ПБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»;

- Зміни і доповнення до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (накази Міністерства України від 28.01.2000 р. № 15, від 14.06.2000 р. № 131, від 30.11.2000 р. № 304, від 18.12.2001р. № 583);

- Наказ Міністерства України від 29.11.2000 р. №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності»;

- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства (лист Міністерства України від 09.01.2001 р. №05341).

- План рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291.

Річна фінансова звітність має складатися станом на останній календарний день звітного періоду, тобто всі господарські операції відображаються в річній звітності станом на 31 грудня (п. 12 ПБО 1).

При порівнянності показників форм звітності, слід керуватися Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

Відповідно до статті 11 Закону України №996 підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку зобов'язані складати фінансову звітність. До фінансової звітності входять ф№1 «Баланс підприємства», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», ф. № 4 «Звіт про власний капітал», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», ф. №6 «Інформація за сегментами».

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями(стандартами).

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. за №419 "Про порядок подання фінансової звітності" фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством - іншим органам і користувачам, зокрема органам державної статистики, та щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, - органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, - відповідно фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій.

Стаття 12 Закону №996 передбачає, що підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати й подавати консолідовану фінансову звітність.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства державної власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

Аудитору слід мати на увазі, що для складання фінансової звітності звітним періодом є календарний рік. Проміжна звітність повинна складатися щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства необхідно складати за станом на кінець останнього дня кварталу, року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більше як 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Під час проведення перевірки аудитору треба звертати увагу на наступні моменти: своєчасність проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства (перед складанням річної фінансової звітності проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства є обов'язковим). Крім того, інвентаризація в обов'язковому порядку повинна проводитися в разі: передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство; зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ); встановлення фактів крадіжок або зловживань, зіпсування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів; пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії; ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

### ***Аудит правильності складання балансу підприємств***

При аудиті фінансової звітності підтверджується відповідність здійснення бухгалтерського обліку до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. №996 – ХІУ та чинним ПБО України.

Аудитор підтверджує, що фінансова й статистична звітність складається своєчасно, дані фінансової звітності достовірно відображають майновий стан і фінансові результати діяльності підприємства, що дані окремих форм звітності відповідають одна одній.

### ***Перевірка правильності відображення в балансі необоротних активів***

Аудитор повинен підтвердити правильність класифікації та оцінки активів підприємства. Він повинен перевірити, що основні засоби, нематеріа-

льні активи та інші необоротні активи підприємства оцінені достовірно відповідно до критеріїв визнання за ПБО №7 “Основні засоби” і ПБО № 8 “Нематеріальні активи” і відображені правильно у аналітичному та синтетичному обліку.

Аудитор повинен знати, що основні фонди обліковуються за собівартістю придбання з урахуванням усіх витрат і пільг, які мали місце при купівлі та підготовці до введення в експлуатацію.

Перевірка повинна охоплювати інформацію по кожній групі основних фондів: суму, ступінь зносу, метод нарахування амортизації. Необхідно також вказати на причини обмеженого використання основних фондів та надати відомості про залишки вартості на початок і кінець звітного періоду, приріст, вибуття.

Необхідно також підтвердити, що в бухгалтерському обліку та звітності правильно відображені операції по надходженню, реалізації, ліквідації, ремонту та модернізації основних засобів.

Крім того, аудитор повинен визначити правильність застосування прийнятого в обліковій політиці методу нарахування амортизації та його незмінність у звітному періоді.

Аудитор представляє також інформацію про вартість нематеріальних активів, метод і період їх амортизації, непередбачені списання за звітний період.

Аудитор повинен знати, що облік і оцінка довгострокових фінансових інвестицій ведуться відповідно до ПБО 12 „Фінансові інвестиції”. Довгострокові фінансові інвестиції обліковують за собівартістю з урахуванням витрат на придбання (брокерські винагороди, державне мито, плата за банківські послуги).

Методами оцінки вартості довгострокових інвестицій є:

а) інвестиції, що не мають суттєвого впливу (менше 20%) – не ринкові акції - оцінюються за собівартістю; ринкові акції оцінюються за найменшою з оцінок собівартості або ринкової вартості;

б) мають суттєвий вплив, але не мають контролю (від 20% до 50%)- оцінюються за методом участі в капіталі;

в) контроль (більше 50%) – фінансова звітність консолідується.

Аудитору необхідно назвати метод оцінки вартості інвестицій; охарактеризувати склад і ринкову вартість цінних паперів на початок і кінець звітного періоду; дати оцінку керівництва підприємства відносно справедливої вартості довгострокових інвестицій; вказати джерела інформації про ринкову вартість цінних паперів, дату на яку вона подана; надати інформацію про внески у статутний фонд, що перевищує 20%.

Окремо треба також надати інформацію про всі „Інші необоротні активи”: розмір яких перевищує 5% всіх необоротних активів; відстрочені податки (на строк більше одного року).

*Перевірка правильності відображення в балансі оборотних активів*

Аудитор повинен з'ясувати правильність оцінки запасів відповідно до ПБО №9 “Запаси”. Змінність за звітний період на підприємстві методу оцінки вибуття запасів відповідно до облікової політики.

Необхідно визначити:

- а) метод оцінки, який використовується для обліку запасів:
  - при відпуску запасів у виробництво: ідентифікаційний собівартості, ФІФО, ЛІФО, середньозваженої собівартості, нормативної собівартості;
  - при відпуску у реалізацію – ціна продажу;
  - вартість запасів, виготовлених власними силами – згідно П(С)БО 16 „Витрати”;

б) вартість малоцінних швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, яка списуються: або повністю на витрати виробництва та надалі оперативно-кількісний облік таких предметів проводиться за місцем зберігання у розрізі матеріально-відповідальних осіб, на протязі строку фактичного використання, на за балансовому рахунку, або 50% в момент оприбуткування та 50% момент списання.

в) показати залишки вартості запасів за видами, а також показати за реальною ціною товари для продажу; описати обставини або події, які привели до збільшення (зменшення) вартості запасів; показати вартість запасів, що передані у заставу.

Аудитор звертає увагу на правильність обліку і оцінки дебіторської заборгованості відповідно до ПБО 10 „Дебіторська заборгованість”, затвердженого наказом Мінфіну України від 08.10.99 р. № 237 (зі змінами та доповненнями). Аудитор повинен знати, що дебіторська заборгованість відображається у звіті за „чистою вартістю реалізації”, тобто з урахуванням резерву сумнівних боргів. Облік безнадійних боргів відбувається у той період, коли керівництво визнало борги безнадійними. Необхідно надати дані про прострочену дебіторську заборгованість, яку можна визнати простроченою, та надати перелік основних боржників, з указанням причин, з яких заборгованість не буде погашена, окремо показати заборгованість афільованих осіб.

Аудитор підтверджує, що дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги реальна, підтверджена даними інвентаризації, і що резерв сумнівних боргів у звітному році створюється згідно з обліковою політикою.

Аудитор повинен знати, що короткострокові інвестиції відображаються у звітності за меншою з вартостей: придбання або ринкової у випадку, якщо перевіряються ринкові цінні папери, а якщо перевіряються неринкові цінні папери, то оцінка проводиться за ціною придбання.

Перевищення ринкової вартості акцій над ціною придбання не відображається у звіті, але про це необхідно вказати у примітках до нього.

Аудитор перевіряє відповідність обліку касових операцій на підприємстві Положенням про ведення касових операцій в національній валюті України, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001р. за №72 (зі змінами і доповненнями) та Інструкції про організа-

цію роботи з готівковим оборотом установами банків України, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 29.03.2001р. №135.

Крім того підтверджуються залишки коштів, що відображені у балансі на перше число кожного місяця, відповідно до виписок банку.

При перевірці грошових коштів аудитор необхідно також визначити джерела надходження іноземної валюти в звітному періоді й вказати суми грошових коштів, використання яких є обмеженим.

Відносно витрат майбутніх періодів аудитор повинен надати інформацію у випадку, якщо їх сума більше 5% вартості оборотних активів.

Стосовно інших оборотних активів окремо надається інформація про всі „Інші оборотні активи”, розмір яких перевищує 5% вартості усіх оборотних активів і відомості про відстроченні податки.

#### *Перевірка правильності відображення в балансі власного капіталу підприємства*

Аудитор підтверджує, що на підприємстві адекватно визначений власний капітал, його структура і призначення, і що статутний капітал сформований відповідно до з діючого законодавства України. При формуванні статутного капіталу повинні повністю дотримуватися вимоги Закону України “Про господарські товариства” № 1576 від 19.01.1991р.

Треба перевірити інформацію про кількість акцій, що знаходяться у обороті, їх номінальну вартість, про частину сплаченого і несплаченого статутного фонду та зміни у статутному фонді протягом року, права, привілеї в голосуванні й розподілі дивідендів.

Необхідно надати відомості про несплачені дивіденди і повернення капіталу й відомості про збільшення статутного фонду, що відбулося за рахунок додаткової емісії або збільшення номінальної вартості акцій у зв’язку з індексацією основних фондів, казати розмір емісії, номінал акції.

Аудитор повинен підтвердити наявність різниці між акціями, які випущені й повністю сплачені, і акції, що були не оплачені та надати окрему інформацію про суму іншого додаткового капіталу та дані про розмір збільшення вартості основних фондів, незавершеного виробництва у зв’язку з індексацією.

Аудитор повинен підтвердити формування резервного капіталу відповідно до статуту підприємства й визначити загальну суму накопиченого нерозподіленого прибутку( непокритого збитку), який було отримано підприємством з початку діяльності.

#### *Перевірка достовірності відображення у балансі зобов’язань та забезпечень*

Відносно перевірки довгострокових зобов’язань аудитор повинен надавати інформацію про суму забезпечених та незабезпечених довгострокових кредитів банку, проценти по кредитах, строки погашення, черговість платежів. Необхідно також давати інформацію про розмір емісії забезпечених і не

забезпечених боргових інструментів (облігації, векселі), доходів від них, строках погашення.

Окремо треба перевіряти інформацію про суму заборгованості по одержаним кредитам зі строком погашення до одного року та інформацію про умови кредитування: строк погашення, забезпечення цінними паперами, відсотки, які повинні бути сплачені. Крім того аудитор повинен перевірити інформацію про види й умови випуску боргових цінних паперів зі строком погашення менше ніж один рік.

Аудит поточних зобов'язань полягає у перевірці правильності обліку відповідно до ПБО 11 „Зобов'язання”, затверджених наказом Мінфіну України від 31.10.2000р. №20 (зі змінами і доповненнями). Аудитор підтверджує, що у фінансовій звітності підприємства відображені реальні розміри зобов'язань, що на підприємстві правильно обліковані й відображені в балансі поточні зобов'язання та реальний розмір зобов'язань у фінансовій звітності підтверджується даними інвентаризації.

Окремо перевіряють виконання Закону України „Про оплату праці” та КЗОП у частині своєчасності й повноти розрахунків з оплати праці, а також виплат заробітної плати виключно грошима, виявляють прострочену заборгованість з виплати заробітної плати.

При перевірці кредиторської заборгованості аудитор повинен перевіряти загальну суму заборгованості кредиторам за товари, роботи, послуги та заборгованість, строк сплати якої не настав, несплачені у строк, і кредиторам, заборгованість яких перевищує 10% загальної суми кредиторської заборгованості.

Окремо підтверджується кредиторська заборгованість перед дочірніми підприємствами, нараховані витрати, нараховані податки, нараховані дивіденди та доходи майбутніх періодів. Необхідно підтвердити відомості про суми заборгованості дочірнім підприємствам та філіям, зобов'язання по оплаті дивідендів, суми нарахувань, що призведені у звітному періоді, та належать визнанню у майбутніх періодах.

Окремо треба надати відомості про відстрочені податки інформацію про всі інші короткострокові зобов'язання, розмір яких перевищує 5% від їх загальної вартості.

При аудиті зобов'язань аудитор підтверджує:

- наявність і правильність створення забезпечення (резерву) на виплату щорічних відпусток працівникам і встановлює наявність, правильність і корисність створення забезпечення виконання гарантійних зобов'язань;
- відповідність чинному законодавству визначення величини забезпечення;
- корисність існування резерву, правильність відображення операцій в обліку й звітності.

Для цього необхідно:

- перевірити як розрахована величина резерву (як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відно-

шення річної планової суми на оплату відпусток до загального фонду оплати праці);

- встановити, чи включається сума резерву в бухгалтерському обліку до складу витрат звітного періоду;

- перевірити, чи сума відпускних не включається до витрат звітного періоду при нарахуванні відпускних працівникам (а нараховується з коштів сформованого резерву);

- перевірити правильність і повноту відображення операцій в обліку й звітності;

- перевірити величина резерву (виходячи з рівня гарантійних замін);

- перевірити наявність документів (квитанцій, чеків), що підтверджують право покупця на здійснення гарантійного ремонту або заміни;

- перевірити правильність віднесення на собівартість продукції витрат на гарантійний ремонт;

- перевірити наявність первинних документів, що підтверджують здійснення ремонту, заміни і відповідне відображення операцій в обліку.

### ***Аудит правильності складання звіту про фінансові результати***

Порядок складання звіту про фінансові результати (форма № 2) встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 (далі — ПБО 3) «Звіт про фінансові результати», затвердженим наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87 і зареєстрованим у Мін'юсті України 21.06.99 р. за №397/3690 (зі змінами і доповненнями внесеними наказом Мінфіну України від 24.02.2000р. №37, від 14.06.2000р. № 131, від 30.11.2000р.№304).

Аудитор підтверджує реальність і точність відображена фінансових результатів діяльності. Облік фінансових результатів на підприємстві проводять згідно з ПБО №15 “Доходи”, затвердженого наказом Мінфіну України від 29.11.99р. № 290 (зі змінами й доповненнями) та П(С)БО №16 “Витрати”, затверджених наказом Мінфіну України від 31.12.99р. №318. Крім того аудитор підтверджує правильність класифікації і визначення доходів та витрат на підставі достовірних даних про виручку від реалізації послуг (робіт, продукції) і витрати підприємства.

Увага аудитора повинна бути звернута на перевірку складу витрат, порядку розподілу загальновиробничих витрат і їх облік на підприємстві відповідно до ПБО №16 “Витрати” та Методичних рекомендацій щодо галузевої особливості формування собівартості продукції (робіт, послуг) за економічними елементами.

Аудитор може не перевіряти правильність формування і склад валових витрат на предмет відповідності вимогам Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97р. №283/97-ВР (із змінами та доповненнями), про це він повинен сказати в аудиторському висновку.



Проведення аудиту складання Звіту про фінансові результати в розрізі статей починається з розділу 1 "Фінансові результати".

Під час проведення аудиту звертається увага на правильність відображення у формі № 2 собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартості реалізованих товарів. Слід пам'ятати, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) потрібно визначати відповідно до ПБО 16 "Витрати", а порядок формування собівартості реалізованих товарів — до ПБО 9 "Запаси". Слід мати на увазі, що підприємства, які для обліку витрат використовують клас 9 "Витрати діяльності" Плану рахунків, згідно з п. 11 ПБО 16 „Витрати” до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відносять виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), яку було реалізовано у звітному періоді, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Підприємства, що надають посередницькі послуги, відображають суму витрат, понесених при здійсненні посередницької діяльності. Підприємства оптової і роздрібної торгівлі відображають у цій статті фактичну собівартість реалізованих товарів.

Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають по цій статті балансову вартість реалізованих цінних паперів.

Аудитору потрібно знати, що підприємства роздрібної торгівлі незалежно від варіанта обліку товарів (у купівельних або продажних цінах) відображають за первісною вартістю (фактичною собівартістю) реалізованих товарів. Різниця між двома статтями "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" і "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" відображає суму реалізованої торговельної націнки за вирахуванням податку на додану вартість. Первісна вартість (фактична собівартість) товарів визначається відповідно до п. 9 ПБО 9 "Запаси" з урахуванням змін та доповнень, затверджена наказом Мінфіну України від 14.06.2000 р. № 131 і зареєстрованих у Мін'юсті України 20.06.2000 р. за № 359/4580.

Для підприємств, які використовують для обліку витрат тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами" необхідно враховувати окремі особливості. Зокрема, виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) вони формують лише в частині прямих витрат, а виробничі накладні витрати списують на фінансові результати в період їх утворення.

Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється залежно від сфери діяльності, до якої відноситься підприємство.

При перевірці валового прибутку або збитку перевіряють правильність розрахунку валового прибутку (збитку), що визначається як різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Крім того, треба перевірити правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

При аудиті адміністративних витрат перевіряють правильність відображення, а також формування складу адміністративних витрат.

Відповідно до ПБО 16 "Витрати" до складу адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

При проведенні аудиту треба пам'ятати, що витрати на управління і обслуговування підприємства відносять до витрат звітного періоду повністю шляхом включення до статті "Адміністративні витрати" форми № 2. При цьому до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) вони не відносяться.

При аудиті витрат на збут перевіряється правильність відображення витрат на збут, а також правильність формування їх складу відповідно до ПБО 16 "Витрати".

Витрати на збут, як і адміністративні витрати, відносяться до витрат звітного періоду повністю шляхом включення до статті "Витрати на збут" форми №2. До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) вони не відносяться.

При аудиті інших операційних витрат перевіряється правильність відображення інших операційних витрат, а також формування складу інших операційних витрат відповідно до ПБО 16 "Витрати".

При аудиті доходу від участі в капіталі перевіряють правильність відображення доходу, отриманого від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть за методом участі в капіталі. Відповідно до ПБО 3 метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Аудитор повинен знати, що до асоційованих відносяться підприємства, в яких інвестору належить блокувальний (більше 20 відсотків) пакет акцій (голосів) і які не є дочірніми або спільними підприємствами інвестора.

Дочірнє підприємство — це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Спільна діяльність — це господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Відповідно до ПБО 12 "Фінансові інвестиції" в разі коли інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству та передає значні ризики і вигоди, які пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду повинна відображатися лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу асоційованому (дочірньому, спільному) підприємству активів, яка припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора тільки після продажу асоційованим (дочірнім, спільним) підприємством цього активу іншим особам або в періодах

амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчать про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

При проведенні аудиту потрібно знати, що в разі коли інвестором є материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, асоційоване підприємство), придбав активи відповідно в асоційованого (дочірнього, спільного) підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, яка припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, повинні відображатися повністю в період здійснення операції. Оцінку і облік фінансових інвестицій необхідно здійснювати за кожною фінансовою інвестицією.

Слід пам'ятати, що ПБО 15 "Доход" не поширюється на дивіденди, які підлягають одержанню за результатами фінансових інвестицій і враховуються за методом участі в капіталі.

Під час проведення аудиту звертається увага на правильність визначення інших фінансових доходів. До них відносяться дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій, за виключенням доходів, які рахуються за методом участі в капіталі.

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

При проведенні аудиту інших доходів перевіряється правильність визначення інших доходів, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Доход від безоплатно отриманих оборотних активів визначається в повній сумі звітному періоді одержання таких активів. У той же час доход від безоплатно отриманих необоротних активів визначається в сумі амортизації цих активів одночасно з її нарахуванням.

При проведенні перевірки слід мати на увазі, що доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів включаються до цієї статті без суми непрямих податків, нарахованих при їх реалізації згідно з чинним податковим законодавством. Далі перевіряють правильність визначення фінансового результату.

При проведенні аудиту фінансових витрат звертають увагу на правильність визначення фінансових витрат.

При проведенні аудиту витрат від участі в капіталі перевіряється правильність визначення збитків від інвестицій в асоційовані (дочірні, спільні)

підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі і які є втратами від участі в капіталі.

Проведення аудиту за сумою втрат, пов'язаних із зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування в результаті одержання асоційованими (спільними, дочірніми) підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів, інвестицій) від зменшення вартості інвестицій, які виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, здійснюють на рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі".

У процесі проведення аудиту інших витрат перевіряється правильність визначення інших витрат, які виникли під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та (або) реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

При проведенні аудиту перевіряють правильність розрахунку остаточного фінансового результату (прибутку або збитку) від звичайної діяльності підприємства за звітний період.

При проведенні аудиту податку на прибуток від звичайної діяльності перевіряють правильність відображення податку на прибуток за 1 квартал, 1 півріччя, 9 місяців і рік відповідно до декларації про прибуток підприємства. Далі перевіряють відображення податку на прибуток, від звичайної діяльності в бухгалтерському обліку. На рахунках бухгалтерського обліку господарські операції відображаються залежно від перевищення чи зменшення суми податку на прибуток, відображеної в податковій декларації, порівняно з податком на прибуток, розрахованим за даними бухгалтерського обліку.

При проведенні аудиту фінансових результатів від звичайної діяльності звертається увага на правильність визначення прибутку від звичайної діяльності, який розраховується як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування і сумою податку на прибуток.

Під час проведення аудиту надзвичайних доходів і витрат перевіряється правильність визначення надзвичайних доходів та надзвичайних витрат.

Аудитору потрібно знати, що до складу витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі витрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

При проведенні аудиту слід мати на увазі, що витрати від надзвичайних подій відображаються у формі № 2 за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності підприємства внаслідок цих втрат. У зв'язку з цим необхідно перевірити правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

При проведенні аудиту податку з надзвичайного прибутку звертають увагу на правильність відображення суми податків, яка належить до сплати з прибутку від надзвичайних подій, та відображення господарських операцій

на рахунках бухгалтерського обліку. Вищезазначена операція відображається у разі наявності на підприємстві прибутку від звичайної діяльності або якщо сума збитку від звичайної діяльності менша за суму прибутку від надзвичайних подій.

При проведенні аудиту чистого прибутку або збитку перевіряють правильність розрахунку чистого прибутку або збитку за звітний період. Чистий прибуток розраховують як алгебраїчну суму прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів за вирахуванням надзвичайних витрат. Крім того, чистий прибуток може бути розрахований як надзвичайні доходи за вирахуванням збитку від звичайної діяльності та надзвичайних витрат. Збиток розраховується як надзвичайні витрати за вирахуванням прибутку від звичайної діяльності та надзвичайних доходів. Відповідно збиток може бути розрахований як збиток від звичайної діяльності плюс надзвичайні витрати за вирахуванням надзвичайних доходів.

Дані про суму чистого прибутку (збитку), відображені в Звіті про фінансові результати, повинні відповідати даним кредитового (дебетового) сальдо рахунка 79 "Фінансові результати", відображеним у Головній книзі.

У розділі II Звіту про фінансові результати наводять елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати).

Дані про суму витрат на оплату праці, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку "Витрати на оплату праці", відображеним у Головній книзі.

При проведенні аудиту відрахувань на соціальні заходи перевіряється правильність визначення відрахувань на соціальні заходи, до складу яких відносяться відрахування на:

- пенсійне забезпечення;
- соціальне страхування;
- страхові внески на випадок безробіття;
- індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- інші соціальні заходи.

Дані про суму відрахувань на соціальні заходи, відображені у формі 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи", відображеним у Головній книзі.

Під час проведення аудиту амортизації перевіряють правильність визначення амортизаційних витрат, до складу яких відноситься амортизація: основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Дані про суму нарахованої амортизації, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 83 "Амортизація", відображеним у Головній книзі.

Під час проведення аудиту Інших операційних витрат перевіряється правильність визначення інших операційних витрат, які не увійшли до складу вищенаведених елементів.

Дані про суми інших операційних витрат, відображені у формі № 2, повинні відповідати даним дебетового обороту за звітний період рахунку 84 "Інші операційні витрати", відображеним у Головній книзі.

Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюється акціонерними товариствами, прості або потенційно прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах, а також товариствами, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Відповідно до наказу Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87 "Про затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку" цей розділ заповнюється підприємствами починаючи з 16.07.2001р.

### ***Аудит правильності складання Звіту про рух грошових коштів***

Визначення змісту, форми Звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей передбачено ПБО 4 "Звіт про рух грошових коштів". Норми ПБО 4 стосуються Звітів про рух грошових коштів підприємств і організацій усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ.

Аудитор повинен знати, що до грошових коштів відносять готівку (в касі в національній та іноземній валютах), кошти на рахунках у банках (поточних та інших рахунках в національній та іноземній валютах) та депозити до запитання.

Звіт про рух грошових коштів взаємозв'язаний з Балансом і Звітом про фінансові результати.

Звіт про рух грошових коштів використовується разом з іншими формами фінансової звітності для: оцінювання змін у чистих активах, фінансовій структурі, впливу на суми й час потоків грошових коштів з метою коригування відповідно до умов та можливостей, що змінилися. Водночас цей звіт усуває вплив застосування різних облікових методів для однакових подій і операцій.

Дані про рух грошових коштів у цьому Звіті відображають протягом звітного періоду в результаті класифікації за видами діяльності: операційна, інвестиційна й фінансова.

Аудитор повинен знати, що внутрішні зміни (отримання грошових коштів до каси для виплати заробітної плати, здача депонованої заробітної плати на розрахунковий рахунок) та негрошові операції (бартерні операції) до Звіту про рух грошових коштів не включаються.

До негрошових операцій відносяться операції, що не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів (бартерні операції, перетворення боргу на власний капітал, придбання основних засобів на умовах фінансового лізингу, обмін власних акцій на акції іншого підприємства, придбання активів безпосередньо за рахунок позики, наданої банком).

Звіт про рух грошових коштів може складатися прямим і непрямим методами.

При використанні прямого методу у Звіті наводять усі класи надходжень та видатків, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Суть непрямого методу полягає у відображенні в Звіті суми чистого прибутку (збитку), який коригується до величини чистої зміни грошових коштів, за виключенням впливу негрошових операцій і операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Різниця у використанні прямого й непрямого методів стосується тільки розділу операційної діяльності.

Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3) перевіряють на підставі Балансу (ф. № 1), Звіту про фінансові результати (ф. № 2), Звіту про власний капітал (ф. № 3), даних Головної книги, синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку.

У ПБО 4 передбачено складання Звіту про рух грошових коштів непрямим методом.

При здійсненні аудиту перевіряють правильність перенесення до статті Прибуток (збиток) від звичайної діяльності Розділу I. Рух коштів у результаті операційної діяльності з ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" даних статті "Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування".

За статтею коригування на амортизацію необоротних активів перевіряється правильність впливу на прибуток амортизації необоротних активів, нарахованої протягом звітного періоду. Розрахована загальна сума амортизації за звітний період приводить до збільшення негрошових витрат, залишається на підприємстві і тому відображається як надходження.

За статтею коригування на збільшення (зменшення) забезпечень необхідно відображати збільшення (зменшення) забезпечень наступних витрат і платежів, не пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю. До забезпечень наступних витрат і платежів відносять забезпечення виплат персоналу; цільове фінансування. Розрахунок зводиться до визначення різниці залишків наступних витрат і платежів на кінець і початок звітного періоду. Збільшення забезпечень відображають як надходження, а зменшення — як видаток.

За статтею коригування на збиток (прибуток) нереалізованих курсових різниць перевіряють правильність результату розрахунку від нереалізованих курсових різниць внаслідок перерахунку статті Балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті".

Аудитор повинен знати, що до складу нереалізованих курсових різниць відносять курсові різниці, пов'язані з перерахунком статей в іноземній валюті й відображені в Балансі на кінець звітного періоду.

Збитки від нереалізованих курсових різниць треба відображати як надходження, а прибуток — як видаток.

За статтею коригування на збиток від неопераційної діяльності перевіряють правильність відображення збитку (прибутку) від неопераційної діяльності. Як надходження необхідно відображати збиток, а видаток — прибуток від володіння (дивіденди, відсотки) та реалізації фінансових інвестицій, а та-

кож від продажу основних засобів, нематеріальних активів, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності.

Підрахунок збитку або прибутку від неопераційної діяльності потрібно здійснювати на підставі даних ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", таких статей, як "Доход від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Інші доходи", "Втрати від участі в капіталі".

За статтею витрати на сплату відсотків перевіряють правильність відображення витрат на сплату відсотків за користування кредитами й позиками, нарахованими протягом звітного періоду. Нараховані витрати на сплату відсотків зменшують операційний прибуток і тому додаються до нього. У формі звітності їх величина відображається як надходження.

За статтею зменшення (збільшення) оборотних активів перевіряють правильність відображення зменшення (збільшення) оборотних активів у відповідних графах.

Збільшення або зменшення оборотних активів розраховують на підставі аналізу ф. № 1 Баланс у частині змін складу запасів і дебіторської заборгованості. За цією статтею не потрібно відображати такі статті, як "Грошові кошти та їх еквіваленти" в національній та іноземній валютах, "Поточні фінансові інвестиції" та інші статті неопераційних оборотних активів, враховані протягом звітного періоду. При цьому не враховують зміни у складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

Якщо у складі статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" розраховують дебіторську заборгованість бюджету з податку на прибуток, то її необхідно виключити з цієї статті. Статтю "Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів" не треба враховувати, оскільки вона пов'язана з інвестиційною діяльністю.

При здійсненні перевірки необхідно пересвідчитися, що такі статті Балансу як "Векселі одержані", "Дебіторська заборгованість за розрахунками з виданих авансів", "Інша поточна дебіторська заборгованість", "Інші оборотні активи", "Витрати майбутніх періодів" пов'язані з операційною діяльністю.

Збільшення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду порівняно з початком звітного періоду означає, що частина доходу від реалізації у вигляді грошових коштів не надійшла на підприємство, тому зазначену суму потрібно вирахувати з прибутку від операційної діяльності. Водночас зменшення дебіторської заборгованості свідчить про те, що сума надходження ко-



штів від покупців більша за виручку від реалізації продукції, цю суму необхідно додати до суми прибутку від операційної діяльності.

Якщо у звітному періоді відбувалося збільшення запасів (вважається, що вони придбані за грошові кошти і не пов'язані з результатами дооцінки), то суму збільшення необхідно вирахувати із суми операційного прибутку. Зменшення запасів, не пов'язане з видатком грошових коштів, потрібно додати до суми операційного прибутку. На суму збільшення запасів у результаті їх дооцінки зменшується сума коригування операційного прибутку.

За статтею «Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів» перевіряють правильність відображення зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів. Як надходження слід відображати зменшення, а як видаток — відповідно збільшення витрат майбутніх періодів. Це зумовлено тим, що зменшення витрат майбутніх періодів пов'язане з їх списанням на витрати і не призводить до видатку грошових коштів. Навпаки, збільшення витрат майбутніх періодів пов'язане з видатком коштів і тому відображається як видаток.

За статтею «Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань» перевіряють правильність відображення збільшення (зменшення) поточних зобов'язань. Як надходження необхідно відображати збільшення, а як видаток — відповідно зменшення за статтями розділу "Поточні зобов'язання". При цьому не враховують такі статті, як "Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками", сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю. Також не враховуються зміни у складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

За статтею «Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів» потрібно перевірити правильність відображення збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів. Як надходження треба відобразити збільшення, а як видаток — відповідно зменшення в складі доходів майбутніх періодів. Оскільки збільшення доходів майбутніх періодів відбувається в результаті надходження коштів, а зменшення — із зарахуванням їх частини до прибутку.

За статтею «Грошові кошти від операційної діяльності» перевіряють правильність розрахунку грошових коштів від операційної діяльності, який має відображатися як різниця між сумами надходжень та видатків.

За даними статті «Сплачені відсотки» перевіряють правильність відображення сплачених відсотків за користування кредитами, позиками та іншими фінансовими зобов'язаннями (випущеними облігаціями, фінансовими й орендними угодами тощо). Сума сплачених відсотків за звітний період має відображатися як видаток.

За статтею «Сплачені податки на прибуток» перевіряють правильність відображення сплачених податків на прибуток за результатами від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Сума сплачених податків на прибуток за звітний період має відображатися як видаток. Якщо є можливість сплачений податок на прибуток розподілити за видами діяльності, то за цією статтею відображають податок тільки від операційної діяльності. Сплачені податки на прибуток від інвестиційної і фінансової діяльності необхідно відображати в складі відповідної діяльності.

За статтею «Чистий рух коштів до надзвичайних подій» перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який слід розраховувати як різницю між грошовими коштами від операційної діяльності та сумою сплачених відсотків і податків на прибуток.

За статтею «Рух коштів від надзвичайних подій» перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі операційної діяльності.

Згідно з ПБО до надзвичайних подій відносять події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, що не повторюватимуться періодично або в кожному наступному періоді. До переліку надзвичайних подій відносять стихійне лихо (повінь, землетрус, град), техногенні катастрофи, аварії і т. ін.

Рух коштів від надзвичайних подій передбачено відображати окремими статтями в складі операційної, інвестиційної або фінансової діяльності.

Отримання коштів від надзвичайних подій відображають як надходження, а використання — як видаток.

За статтею «Чистий рух коштів від операційної діяльності» перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від операційної діяльності, який має розраховуватися як різниця між чистим рухом коштів до надзвичайних подій і рухом коштів від надзвичайних подій.

Для визначення руху коштів у результаті інвестиційної діяльності необхідно провести аналіз змін за статтями розділу I активу Балансу "Необоротні активи", розділу II Балансу за статтею "Поточні фінансові інвестиції та розділу I Звіту про фінансові результати за статтями "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Інші доходи", "Втрати від участі в капіталі".

За статтею Реалізація фінансових інвестицій необхідно перевірити правильність відображення реалізації фінансових інвестицій. Реалізацією фінансових інвестицій вважають суму грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею «Реалізація необоротних активів» здійснюють перевірку правильності відображення реалізації необоротних активів. Реалізацією необоротних активів потрібно вважати надходження грошових коштів від

продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

За статтею «Реалізація майнових комплексів» перевіряють правильність відображення реалізації майнових комплексів. Як надходження слід показувати надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які було реалізовано у складі майнового комплексу). Як видаток слід відповідно відображати використання грошових коштів на купівлю дочірніх підприємств та інших господарських одиниць.

Під час аудиту перевіряють правильність відображення отриманих відсотків. Як надходження слід показувати надходження грошових коштів у вигляді відсотків за аванси грошовими коштами та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси й позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо.

За статтею «Отримані дивіденди» перевіряють правильність відображення отриманих дивідендів. Як надходження слід відображати суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (за виключенням виплат за такими інструментами, які визначаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею «Інші надходження» перевіряють правильність відображення інших надходжень. Як надходження потрібно відображати надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність) та інші надходження,

За статтею «Придбання фінансових інвестицій» перевіряють правильність відображення придбання фінансових інвестицій. Як видаток слід показувати використання грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інших, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

За статтею «Придбання необоротних активів» перевіряють правильність відображення придбаних необоротних активів. Як видаток слід показувати виплату грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

За статтею «Придбання майнових комплексів» перевіряють правильність відображення використаних грошових коштів на придбання майнових комплексів. Як видаток слід відображати використання грошових коштів на

придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

За статтею «Інші платежі» перевіряють правильність відображення інших платежів. Як видаток необхідно відображати аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, опціонами (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність).

За статтею «Чистий рух коштів до надзвичайних подій» перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який має визначатися як різниця між надходженням і видатком грошових коштів, пов'язаних з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності.

За статтею «Рух коштів від надзвичайних подій» перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі інвестиційної діяльності.

Отримання коштів від надзвичайних подій слід відображати як надходження, а використання — як видаток.

За статтею «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від інвестиційної діяльності, який слід визначати як різницю між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних.

Для перевірки руху коштів у результаті фінансової діяльності необхідно провести аналіз змін за статтями розділу I пасиву Балансу "Власний капітал" та окремими статтями, пов'язаними з фінансовою діяльністю, наведеними в розділах II, III і IV пасиву Балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів", "Довгострокові зобов'язання", "Поточні зобов'язання" ("Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками").

За статтею «Надходження власного капіталу» перевіряють правильність відображення надходження власного капіталу. Надходження власного капіталу має здійснюватися у вигляді отримання грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що спричиняють збільшення власного капіталу.

За статтею «Отримані позики» перевіряють правильність відображення отриманої позики. Отримання позики відбувається в результаті надходження грошових коштів через утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

За статтею «Інші надходження» перевіряють правильність віднесення надходження грошових коштів до категорії інших надходжень. За цією статтею потрібно відображати інші надходження грошових коштів, не відображені в попередніх статтях і пов'язані з фінансовою діяльністю.

За статтею «Погашення позик» перевіряють правильність відображення погашення позик. Погашення позик здійснюється в результаті виплати грошових коштів.

За статтею «Сплачені дивіденди» перевіряють правильність відображення виплачених дивідендів. Виплата дивідендів здійснюється грошовими коштами.

За статтею «Інші платежі» перевіряють правильність відображення інших платежів. До інших платежів слід відносити використання грошових коштів для викупу раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

За статтею «Чистий рух коштів до надзвичайних подій» перевіряють правильність визначення чистого руху коштів до надзвичайних подій, який має визначатися як різниця між надходженням власного капіталу, отриманням позики, іншими надходженнями та погашенням позик, виплаченими дивідендами, іншими надходженнями.

За статтею «Рух коштів від надзвичайних подій» перевіряють правильність відображення руху коштів від надзвичайних подій, що відбулися в процесі фінансової діяльності. Отримання коштів від надзвичайних подій слід відображати як надходження, а використання — як видаток.

За статтею «Чистий рух коштів від фінансової діяльності» перевіряють правильність відображення чистого руху коштів від фінансової діяльності, який має визначатися як різниця між чистим рухом коштів до надзвичайних подій та рухом коштів від надзвичайних подій.

За статтею «Чистий рух коштів за звітний період» перевіряють правильність відображення чистого руху коштів за звітний період, який повинен розраховуватися як алгебраїчна сума чистого руху коштів від операційної діяльності, чистого руху коштів від інвестиційної діяльності та чистого руху коштів від фінансової діяльності.

За статтею «Залишок коштів на початок року» перевіряють правильність відображення залишку коштів на початок року, який має відповідати залишку грошових коштів та їх еквівалентам на початок звітного періоду в національній та іноземних валютах, а також алгебраїчній сумі залишків дебетового сальдо за рахунками 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти" та субрахунком 351 "Еквіваленти грошових коштів", відображених у Головній книзі.

За статтею «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» перевіряють правильність відображення зміни валютних курсів на залишок коштів. Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів як надходження відображається збільшення, як видаток — відповідно зменшення залишку грошових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду.

За статтею Залишок коштів на кінець року перевіряють правильність відображення залишку коштів на кінець року, який відображають як надхо-

дження. Залишок коштів на кінець року слід розраховувати як різницю між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях "Залишок коштів на початок року", "Чистий рух коштів за звітний період" та "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів. Розрахований залишок коштів на кінець року має відповідати залишку грошових коштів та їх еквівалентів на кінець звітного періоду в національній та іноземній валютах, а також алгебраїчній сумі залишків дебетового сальдо за рахунками 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти" та субрахунком 351 "Еквіваленти грошових коштів", відображеними в Головній книзі.

### ***Аудит правильності складання Звіту про власний капітал***

У складі річної фінансової звітності відповідно до Закону України від 16.07.99 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено складання Звіту про власний капітал. Визначення змісту, форми звіту та загальні вимоги до розкриття його статей передбачено ПБО 5 "Звіт про власний капітал".

Звіт про власний капітал має достовірно й повно відображати результати роботи підприємства щодо збільшення або зменшення власного капіталу. Інформація, відображена в Звіті про власний капітал, має бути достовірною, без помилок і перекручень, які впливають на користувачів фінансової звітності. Підставою для заповнення Звіту є дані синтетичного й аналітичного обліку, які мають бути тотожними.

Аудитор повинен знати, що оцінка й визначення власного капіталу залежать від оцінки й визначення його активів і зобов'язань. Сума власного капіталу — це вартість майна підприємства, яка не є його поточною або реалізаційною вартістю і тому не відображає поточну на даний час вартість прав власників фірми. На суму власного капіталу впливають оцінка активів і кредиторська заборгованість, які використовуються в бухгалтерському обліку підприємства.

Отримання прибутку є основною метою діяльності підприємства, реалізувати яку можна лише при збереженні власного капіталу.

Збереження капіталу здійснюється в разі, якщо підприємство заробляє прибуток за умови, що сума чистих активів на кінець року перевищує суму чистих активів на початок року після вилучення виплат власникам або внесків власників протягом звітного року.

Структуру Звіту про власний капітал побудовано за шаховим принципом та відповідно до структури Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 і зареєстрованого в Мін'юсті України 21.12.99 р. за № 892/4185.

Шаховий принцип побудови Звіту передбачає розміщення по горизонталі джерел утворення власного капіталу, а по вертикалі статей з відображенням інформації про його зміни.

Власний капітал за рівнем відповідності поділяють на:

- капітал, сума якого визначається в установчих документах, з обов'язковою державною реєстрацією і розмір якого не може бути меншим за встановлену законодавством суму;

- неерестрований капітал — додатково вкладений капітал для ведення господарської діяльності підприємства.

Повне розкриття інформації про джерела формування власного капіталу мають забезпечувати дані про нього, відображені в розділі I пасиву Балансу "Власний капітал".

До переліку джерел власного капіталу відповідно до ПБО 5 відносяться: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений капітал, вилучений капітал.

Здійснюючи аудит статутного капіталу, слід перевіряти: правильність відображення розміру статутного капіталу в бухгалтерському обліку, з'ясувати: чи зафіксовано в засновницьких документах внески всіх засновників (учасників); відповідність їх величина, що відображена в бухгалтерському обліку фактичним внескам у формування статутного капіталу; чинність прийнято рішення засновників (учасників) про збільшення або зменшення статутного капіталу; реєстрацію рішення про коригування статутного капіталу; відповідність скоригованої суми статутного капіталу даним Балансу.

Аудитор повинен знати, що статутний капітал при здійсненні інвестиційних проектів має відображатися в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в міру його сплати і в розмірах, що фактично склалися на звітну дату.

Треба пам'ятати, що статутний капітал акціонерного товариства складається із внесків акціонерів (учасників) і відображає власні джерела формування активів підприємства. Відповідно до Закону України від 19.09.91 р. № 1576-ХІІ "Про господарські товариства" (з наступними змінами та доповненнями) статутний капітал акціонерного товариства має бути поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, а відповідальність за зобов'язаннями має бути тільки в межах майна товариства.

Слід звернути увагу на те, чи відповідає сума випущених простих акцій залишковому капіталу підприємства; чи надається власникам привілейованих акцій першочергове право при виплаті дивідендів і розподілі активів у разі ліквідації товариства; чи здійснено реєстрацію випуску акцій у Державній Комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР); чи ведеться облік бланків акцій на позабалансовому рахунку 08 "Бланки суворого обліку".

У разі створення відкритого акціонерного товариства з'ясовують: чи розповсюджуються акції шляхом відкритої передплати на них; яку встановлено тривалість строку відкритої передплати на акції (не може перевищувати шести місяців); чи вносять особи, які бажають придбати акції, на розрахунковий рахунок акціонерного товариства не менш як 10 відсотків вартості ак-

цій, які вони передплатили; чи видають засновники письмові зобов'язання про продаж відповідної кількості акцій.

Розмір статутного капіталу акціонерного товариства може змінюватися відповідно до рішення зборів акціонерів. Але зміни мають відображатися в бухгалтерському обліку тільки після державної реєстрації нового розміру статутного капіталу. При цьому необхідно керуватися Положенням про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного фонду акціонерного товариства, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 08.04.98 р. № 44.

Під час здійснення аудиту перевіряють порядок, правильність визначення джерел збільшення статутного капіталу.

У разі додаткової емісії (випуску акцій) передплата на додатково випущені акції проводиться в тому ж порядку, що і на акції першої емісії, а джерелами збільшення статутного капіталу є:

- додаткові внески учасників;
- індексація основних засобів (проводиться згідно з Положенням про порядок збільшення статутного фонду за рахунок індексації основних засобів, затвердженим рішенням ДКЦПФР від 12.02.98 р. № 39;
- реінвестування прибутку;
- нараховані дивіденди (у разі, коли прийнято рішення про виплату дивідендів акціями).

У разі підвищення номінальної вартості акцій статутний капітал може збільшуватися за рахунок додаткових внесків учасників до встановленого рівня номінальної вартості акцій або за рахунок індексації основних засобів.

У разі обміну раніше випущених облігацій акціонерного товариства на його ж акції статутний капітал збільшується за рахунок довгострокових зобов'язань за облігаціями.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- зменшення номінальної вартості акцій;
- зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників з метою анулювання.

Здійснюючи аудит, слід пам'ятати, що неоплачені кошти засновників (учасників) зменшують реальний розмір статутного капіталу і в Балансі "Несплачений капітал" мають відображатися зі знаком мінус.

Для здійснення аудиту за правильністю формування й використання пайового капіталу Планом рахунків передбачено рахунок 41 "Пайовий капітал". На цьому рахунку здійснюються облік і узагальнення інформації про передбачені установчими документами суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки підприємств споживчої кооперації та інших підприємств, у яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків.

Під час здійснення перевірки з'ясовують джерело формування пайового капіталу, порядок визначення розмірів пайових внесків та їх повернення



пайовикам, принцип нарахування дивідендів та правильність відображення операцій з пайовим капіталом на рахунках бухгалтерського обліку. Розміри обов'язкових пайових внесків визначаються загальними зборами пайовиків із розрахунку потреби у власних оборотних коштах. У разі вибуття із членів підприємства та у разі його ліквідації обов'язкові пайові внески підлягають поверненню пайовикам. Строки повернення пайових внесків визначають з урахуванням фінансового стану й боргових зобов'язань підприємства.

Для забезпечення розвитку господарської діяльності підприємства можуть вноситися додаткові пайові внески пайовиками на добровільних засадах. Ці внески також підлягають повному або частковому поверненню згідно із заявами пайовиків. При щорічному розподілі прибутку за рішенням зборів пайовиків на обов'язкові та додаткові пайові внески нараховуються дивіденди, які можуть бути зараховані на поповнення паю.

Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на рахунку 41 "Пайовий капітал" обліковують частину вартості майна, розпайовану між його членами, та частину вартості майна, яку не було розпайовано між його членами, а також збільшення (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства.

Додатково вкладений капітал — це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

Аудит правильності формування та використання додатково вкладеного капіталу здійснюють на рахунку 42 "Додатковий капітал" за субрахунком 421 "Емісійний дохід". На цьому субрахунку відображається різниця між продажною й номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

Аналітичний облік додатково вкладеного капіталу слід вести за видами і кожним засновником (учасником). Дані синтетичного обліку за субрахунком 421 "Емісійний дохід" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Інший додатковий капітал — це сума дооцінки активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу, потреба в якому виникає в процесі господарської діяльності підприємства.

Аудит правильності формування та використання іншого додаткового капіталу здійснюється на рахунку 42 "Додатковий капітал".

Резервний капітал — це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Планом рахунків передбачено вести облік резервного капіталу на рахунку 43 "Резервний капітал". Здійснюючи аудит, перевіряють правильність формування, використання резервного капіталу та відображення його в бухгалтерському обліку.

Законом України від 19.09.91 р. № 1576-XII "Про господарські товариства" (з наступними змінами й доповненнями) передбачено (ст. 14) створення в господарському товаристві резервного (страхового) фонду в розмірі,

встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного фонду. Розмір щорічних відрахувань до резервного фонду передбачається установчими документами, але не може бути менше 5 відсотків суми чистого прибутку.

Слід пам'ятати, що кошти резервного капіталу використовуються відповідно до напрямів, передбачених в установчих документах: покриття непередбачених витрат у разі нестачі прибутку, погашення боргів при ліквідації товариства, виплату дивідендів за привілейованими акціями тощо.

Слід мати на увазі, що залишки невикористаних коштів резервного капіталу переходять на наступний рік. Аналітичний облік резервного капіталу належить вести за напрямками використання. Дані синтетичного обліку за рахунком 43 "Резервний капітал" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Нерозподілені прибутки — це сума прибутку, одержана в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства за вирахуванням прибутку, використаного в звітному періоді, включаючи податок на прибуток.

Здійснюючи аудит, перевіряють правильність використання нерозподіленого прибутку та відображення його в бухгалтерському обліку.

Аналітичний облік нерозподіленого прибутку слід вести за напрямками використання. Дані синтетичного обліку за субрахунком 441 "Прибуток нерозподілений" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Неоплачений капітал — це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу. Планом рахунків передбачено вести облік неоплаченого капіталу на рахунку 46 "Неоплачений капітал".

Здійснюючи аудит, перевіряють збільшення, зменшення суми неоплаченого капіталу та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Збільшення неоплаченого капіталу відбувається в результаті здійснення:

- внесків засновників до статутного капіталу підприємства;
  - зменшення номінальної вартості акцій;
  - повернення засновникам підприємства їх внесків.
- Зменшення неоплаченого капіталу відбувається в результаті:
- оголошенню статутного капіталу після реєстрації підприємства;
  - створення фондів за рахунок засновників.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу треба вести за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства. Дані синтетичного обліку за рахунком 46 "Неоплачений капітал" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Здійснюючи перевірку, потрібно знати, що сума неоплаченого капіталу в Балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. До підсумку Балансу включається оплачена вартість статутного капіталу, яка визначається шляхом вирахування із загальної вартості,

випущених акцій (zareєстрованого статутного капіталу) суми дебіторської заборгованості засновників за внесками до капіталу (неоплачений капітал).

Вилучений капітал — фактична собівартість власної емісії або часток, викуплених товариством в його учасників.

Здійснюючи аудит, перевіряють збільшення, зменшення вилученого капіталу та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Збільшення вилученого капіталу відбувається в результаті: викупу акцій власної емісії; перепродажу акцій.

Зменшення вилученого капіталу відбувається у результаті: викупу акцій власної емісії; вилучення внесків і паїв.

Здійснюючи аудит, необхідно пам'ятати, що різниця між номінальною і балансовою вартістю акцій, що анулюються, зменшує нерозподілений прибуток або додатково вкладений капітал.

Аналітичний облік вилученого капіталу слід вести за видами акцій (внесків, паїв). Дані синтетичного обліку за рахунком 45 "Вилучений капітал" мають відповідати даним аналітичного обліку.

Слід пам'ятати, що сума вилученого капіталу в Балансі наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Перевірка правильності формування за кожною статтею власного капіталу здійснюється в розрізі джерел його формування: статутного, пайового, додатково вкладеного, іншого додаткового, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку, неоплаченого й вилученого капіталу.

За статтями «Коригування: зміна облікової політики, виправлення помилок, інші зміни» перевіряють правильність відображення суми коригувань, що відбулись внаслідок зміни облікової політики, передбачені ПБО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

Відповідно до ПБО 6 облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Слід пам'ятати, що не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Облікова політика має застосовуватися щодо подій та операцій з моменту їх виникнення. Винятком є випадки, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. У таких випадках облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Аудитор має знати, що вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо неможливо простежити відмінність зміни облікової політики від зміни облікових оцінок, це розглядають й відображається як зміна облікових оцінок.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

За статтею «Скоригований залишок на початок року» перевіряють правильність відображення залишку власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

За статтями «Переоцінка активів: дооцінка основних засобів, уцінка основних засобів» перевіряють правильність відображення збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів.

Під час здійснення аудиту потрібно знати, що на підприємстві переоцінюють об'єкт основних засобів у разі, коли його залишкова вартість значно (більше як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату Балансу. Якщо здійснюється переоцінка об'єкта основних засобів, то на ту саму дату слід провести переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Під час проведення аудиту перевіряють правильність переоцінки первісної вартості і суми зносу об'єктів основних засобів, індексу переоцінки, віднесення в бухгалтерському обліку суми дооцінки, уцінки, перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок) та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтями «Переоцінка активів: дооцінка нематеріальних активів, уцінка нематеріальних активів» перевіряють правильність відображення в бухгалтерському обліку дооцінки (уцінки) нематеріальних активів та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтею «Чистий прибуток (збиток)», перевіряють правильність відображення чистого прибутку чи збитку, які мають дорівнювати "Чистому прибутку (збитку)", відображеному в Звіт; про фінансові результати.

За статтями «Розподіл прибутку: виплати власникам (дивіденди), спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу» перевіряють правильність відображення нарахованих дивідендів власникам, дані про інший розподіл прибутку між учасниками спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу відповідно до засновницьких документів та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

За статтями «Внески учасників: внески до капіталу, погашення заборгованості з капіталу» перевіряють своєчасність внесків до статутного капіталу відповідно до засновницьких документів підприємства, його збільшен-

ня, зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу та відображення операцій в бухгалтерському обліку.

За статтями «Вилучення капіталу: викуп акцій (часток), перепродаж викуплених акцій (часток), анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості акцій» перевіряють правильність відображення викупу, перепродажу викуплених акцій та їх анулювання, вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості та відображення операцій у бухгалтерському обліку.

За статтями «Інші зміни в капіталі: списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи» перевіряють правильність відображення інших змін у власному капіталі підприємства, які не було включено до вищезазначених статей, зокрема списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни, а також відображення операцій у бухгалтерському обліку.

За статтею «Разом змін в капіталі» перевіряють правильність розрахунку підсумку змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, внесків учасників, вилучення капіталу та інших змін у капіталі.

За статтею «Залишок на кінець року» перевіряють правильність розрахунку залишку джерел власного капіталу на кінець року, що визначається як сума скоригованого залишку капіталу на початок року та змін у структурі власного капіталу, спрямованих на його збільшення за вирахуванням зменшення капіталу. Залишок власного капіталу на кінець року має дорівнювати власному капіталу за кожним джерелом, відображеним у Балансі за відповідними рядками.

### ***Аудит правильності відображення в обліку й звітності операцій з об'єднання підприємств***

Порядок відображення в обліку й звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, злиття підприємств, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163, зареєстрованим у Міністерстві України 23.07.99 р. за № 499/3792.

ПБО 19 не застосовують до операцій з об'єднання підприємств, які вже перебувають під спільним контролем, і до обліку часток у спільних підприємствах.

Об'єднання підприємств — це об'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання кон-

тролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

Об'єднання підприємств здійснюють за наявності економічної вигоди для всіх учасників підприємств та доцільності його проведення.

Об'єднання підприємств може відбуватися шляхом:

придбання одним підприємством частки капіталу іншого підприємства або активів в обмін на грошові кошти;

отримання інших активів або зобов'язань;

створення нової юридичної особи;

отримання контрольного пакета акцій;

передача активів об'єднуваних підприємств іншому підприємству і ліквідація одного з підприємств, що об'єднуються.

Слід пам'ятати, що для кожної операції з об'єднання підприємств характерні свої особливості, які визначаються вимогами юридичного й податкового характеру.

Відповідно до Порядку подання фінансової звітності (п.8), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, об'єднання підприємств, утворені на добровільних засадах, подають власну та зведену фінансову звітність, якщо це передбачено установчими документами. Об'єднання підприємств, утворені за рішенням Кабінету Міністрів України або центрального органу виконавчої влади, який здійснює управління майном підприємств, подають крім власної зведеної фінансової звітності відповідно Мінфіну та Мінекономіки або відповідному центральному органу виконавчої влади. Порядок подання об'єднаннями підприємств зведеної фінансової звітності про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління, встановлено Мінекономіки і Мінфіном. Відповідно до цього Порядку зведену фінансову звітність подають до відповідних органів щокварталу не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та щороку не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. Про диференційовані терміни подання цієї фінансової звітності повідомляє Мінфін.

У процесі аудиту ідентифікації придбаних активів та зобов'язань перевіряють правильність визначення їх справедливої вартості, що дає змогу визначити вигоди або втрати від операції з придбання.

Під справедливою вартістю слід розуміти суму, за якою може бути здійснено обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Слід пам'ятати, якщо придбання активів і зобов'язань здійснюється поетапно (наприклад, шляхом послідовного придбання акцій), то кожна операція має відображатися окремо за справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, а вартість окремих інвестицій поетапно повинна порівнюватися з часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань, придбаних на кожному етапі.

Після перевірки правильності визначення вартості придбання та справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань перевіряють правильність розрахунку вигоди (гудвілу) або втрати (негативного гудвілу) покупця у результаті об'єднання підприємств.

Під гудвілом слід розуміти перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Негативний гудвіл — перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання.

Позитивна різниця між вартістю придбання і справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань має обліковуватися покупцем як гудвіл у складі нематеріальних активів на субрахунку 126 "Гудвіл", негативна - на рахунку 19 "Негативний гудвіл".

Негативний гудвіл розглядається як доход майбутніх періодів.

Треба знати, що придбане підприємство після об'єднання набуває статусу незалежної юридичної особи, а покупець починаючи з дати придбання повинен відображати придбані акції (частку в капіталі) у складі фінансових інвестицій. При цьому гудвіл або негативний гудвіл як окремі статті буде виникати при складанні консолідованої звітності.

При ліквідації придбаного підприємства покупець повинен:

- взяти на Баланс усі ідентифіковані активи й зобов'язання, які йому належать;
- відобразити в обліку й звітності гудвіл або негативний гудвіл;
- включити до Звіту про фінансові результати доходи та витрати придбаного підприємства.

Під час здійснення поетапного придбання необхідно перевірити, щоб на дату кожної обмінної операції покупець визначав справедливу вартість чистих активів підприємства-емітента, акції якого придбаються, і порівнював собівартість здійснених фінансових інвестицій з вартістю своєї частки.

### ***Аудит правильності складання консолідованої фінансової звітності***

Порядок складання консолідованої звітності й загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 20 "Консолідована фінансова звітність" (надалі — ПБО 20), затвердженим наказом Мінфіну України від 30.07.99 р. № 176 та зареєстрованим у Мін'юсті України 12.08.99 р. за № 553/3846.

Норми цього ПБО застосовуються групою підприємств, організацій та інших юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства і дочірніх підприємств.

Материнське (холдингове) підприємство — це підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Дочірнє підприємство — це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Підприємство, якому належать 50% звичайних акцій, є головним, а відповідно інше — дочірнім. Слід пам'ятати, що кожне з цих підприємств є окремою юридичною особою з власною системою обліку і фінансовою звітністю.

Консолідована фінансова звітність — це звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Аудитору потрібно знати, що відповідно до Порядку подання фінансової звітності (п. 11), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, підприємства, що мають дочірні підприємства, тобто материнські, крім фінансової звітності про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Під час проведення аудиту слід враховувати, що материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність за умови:

- якщо воно повністю належить іншому підприємству;
- згоди власників частки меншості.

Частка меншості — частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Аудитору слід мати на увазі, що до консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються, якщо:

- контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;

- дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до ПБО 12 "Фінансові інвестиції".

Водночас слід мати на увазі, що фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, яка використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату Балансу. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у Примітках до консолідованої фінансової звітності.



При проведенні консолідації фінансову звітність материнського та дочірніх підприємств складають у звичайному порядку, а потім зводять (консолідують).

Під час проведення аудиту перевіряють порядок складання консолідованої фінансової звітності шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. При цьому для відображення фінансового стану й результатів діяльності групи підприємств загалом слід звернути увагу на особливості створення цієї господарської одиниці та правильність зробленого коригування об'єднаних показників.

Зміст коригування полягає в наступному:

- з активів материнського підприємства необхідно вилучити балансову вартість інвестицій у дочірні підприємства, а з пасиву дочірніх підприємств відповідну частку капіталу материнського підприємства.
- усіх показників розрахункових операцій материнського та дочірніх підприємств слід вилучити суму внутрішньогрупових операцій та внутрішньо-групового сальдо.
- з вартості придбаних активів покупця необхідно вилучити суму нерелізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій.
- з загальної суми реалізації та собівартості реалізації в консолідованих Звітах про фінансові результати вираховуються операції з реалізації між консолідованими підприємствами. Водночас потрібно вести облік прибутку від реалізації та вартості реалізації, який здійснюється в межах консолідованого підприємства.

Аудитору потрібно знати, що коригування, які здійснюються в процесі консолідації, не впливають на облік операцій та фінансову звітність ні материнського, ні дочірнього підприємств. Необхідно враховувати, що на дату придбання дочірнього підприємства складається тільки консолідований Баланс і з цієї дати починається діяльність створеної господарської одиниці. Далі консолідовану звітність материнське підприємство складає на кожну дату звітності і до її складу включає всі форми звітів, передбачені положеннями ("Баланс" (ф. № 1), "Звіт про фінансові результати" (ф. № 2), "Звіт про рух грошових коштів" (ф. № 3), "Звіт про власний капітал" (ф. № 4), "Примітки до фінансової звітності" (ф. № 5).

Консолідація звітності складається з двох етапів: на дату придбання дочірнього підприємства або після дати його придбання. Необхідність виділення двох етапів консолідації пов'язана з особливостями формування в обліку материнського підприємства балансової вартості фінансових інвестицій дочірнього підприємства.

При складанні консолідованої фінансової звітності можуть не наводитися статті форм фінансової звітності, за якими в групі підприємств відсутні показники (крім випадків, якщо такі показники були в попередньому звітному році), та підлягають виключенню:

- балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство;

- сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;  
- сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

### ***Аудит правильності формування Приміток до фінансової звітності***

Інформація, відображена у фінансовій звітності, має надавати користувачам можливість оцінювати реальні зміни фінансового стану підприємства за звітний період (квартал, рік). Крім передбачених форм фінансової звітності (ф. № 1 "Баланс", ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів", ф. № 4 "Звіт про власний капітал"), підприємство має складати Примітки до фінансових звітів за ф. № 5 (надалі — Примітки).

Інформацію, подану у фінансовій звітності, поділяють за місцем її подання на: інформацію у складі показників звітів; інформацію у Примітках до звітності.

При здійсненні аудиту слід пам'ятати, що фінансовий звіт має містити дату, станом на яку наведено його показники, або відображати період, який він охоплює. У разі якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини й наслідки цього мають розкриватися в Примітках до фінансової звітності.

Крім того, у фінансовій звітності має бути зазначено валюту, в якій відображено елементи звітності, та одиницю її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкривати причини цього та методи, використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Інформацію, що підлягає розкриттю, слід наводити безпосередньо у фінансових звітах або у Примітках до них.

Примітки до фінансових звітів — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтування статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Складання Приміток можна поділити на три основні етапи:

- облікова політика підприємства;  
- інформація не представлена у фінансових звітах, але обов'язкова за відповідними положеннями;  
- інформація, що відображає додатковий аналіз звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Під час проведення перевірки слід пам'ятати, що всі конкретні положення облікової політики в Україні визначаються відповідними ПБО. Відповідно до наказу Мінфіну України від 29.11.2000 року за № 302 і зареєстро-

ваному в Мін'юсті України від 11.12.2000 року за № 904/5125 передбачено ведення типової форми фінансової звітності № 5 "Примітки до річної фінансової звітності".

Після перевірки правильності складання форм фінансової звітності необхідно перевірити порівнянність показників форм звітності. При цьому слід керуватися Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

Після цього перевіряються міжформові взаємозв'язаності (табл. 2.13.1).

Таблиця 2.13.1 - Перевірка порівнянності показників взаємопов'язаних форм річної фінансової звітності підприємств

| № з/п  | Показники, що порівнюються | Порівнювальні показники  |
|--|----------------------------|--|
| 1  | 2                          | 3  |
| <b>Форма № 1 «Баланс»</b>                        |                            |  |
| 1  | Рядок 010, графи 3 і 4     | Форма № 1, рядок 011 мінус рядок 012, графи 3 і 4  |
| 2 <sup>1</sup>                                   | Рядок 030, графи 3 і 4     | Форма №1, рядок 031 мінус рядок 032, графи 3 і 4   |
| 3 <sup>1</sup>                                   | Рядок 080, графи 3 і 4     | Форма №1, сума рядків 010, 020, 030, 040 — 070, графи 3 і 4  |
| 4 <sup>1</sup>                                   | Рядок 160, графи 3 і 4     | Форма №1, рядок 161 мінус рядок 162, графи 3 і 4   |
| 5 <sup>1</sup>                                   | Рядок 260, графи 3 і 4     | Форма №1, сума рядків 100 — 150, 160, 170 — 250, графи 3 і 4   |
| 6 <sup>1</sup>                                   | Рядок 280, графи 3 і 4     | Форма №1, сума рядків 080, 260, 270, графи 3 і 4   |
| 7 <sup>1</sup>                                   | Рядок 380, графи 3 і 4     | Форма №1, сума рядків 300 — 340 плюс або мінус рядок 350 мінус рядки 360, 370, графи 3 і 4                   |
| 8  | Рядок 430, графи 3 і 4     | Форма №1, сума рядків 400, 410, 415, 420 мінус рядок 416, графи 3 і 4  |
| 9  | Рядок 480, графи 3 і 4     | Форма №1, сума рядків 440 — 470, графи 3 і 4   |
| 10 <sup>1</sup>                                  | Рядок 620, графи 3 і 4     | Форма №1, сума рядків 500 — 610, графи 3 і 4   |
| 11 <sup>1</sup>                                  | Рядок 640, графи 3 і 4     | Форма №1, сума рядків 380, 430, 480, 620, 630, графи 3 і 4   |
| <b>Форма № 2 «Звіт про фінансові результати»</b> |                            |  |
| 12 <sup>1</sup>                                  | Рядок 035, графа 3         | Форма № 2, рядок 010 мінус рядки 015, 020, 025, 030  |
| 13   | Рядок 050, графа 3         | Форма № 2, рядок 035 мінус рядок 040   |
| 14   | Рядок 055, графи 3         | Форма № 2, рядок 040 мінус рядок 035   |
| 15   | Рядок 100, графа 3         | Форма №2, сума рядків 050, 060 мінус рядки 070, 080, 090 або рядок 060 мінус рядки 055, 070, 080, 090        |
| 16   | Рядок 105, графа 3         | Форма №2, сума рядків 055, 070, 080, 090 мінус рядок 060 або сума рядків 070, 080, 090 мінус рядки 050 і 060 |

|   |                    |   |
|---|--------------------|---|
| 17  | Рядок 170, графа 3 | Форма №2, сума рядків 100, 110, 120, 130 мінус рядки 140, 150, 160 або сума рядків 110, 120, 130 мінус рядки 105, 140, 150, 160 |
| 18  | Рядок 175, графа 3 | Форма №2, сума рядків 105, 140, 150, 160 мінус рядки 110, 120, 130 або сума рядків 140, 150, 160 мінус рядки 100, 110, 120, 130 |
| 19  | Рядок 180, графа 3 | Декларація про прибуток підприємства  |
| 20  | Рядок 190, графа 3 | Форма № 2, рядок 170 мінус рядок 180  |
| 21  | Рядок 195, графа 3 | Форма № 2, рядок 175 плюс рядок 180   |
| 22  | Рядок 220, графа 3 | Форма № 2, сума рядків 190 і 200 мінус рядок 205 або рядок 200 мінус рядки 195 і 205  |
| 23  | Рядок 225, графа 3 | Форма № 2, рядок 205 мінус рядки 190, 200 або рядок 195 плюс рядок 205 мінус рядок 200  |
| 24 <sup>1</sup>                                 | Рядок 280, графа 3 | Форма № 2, сума рядків 230 — 270  |
| <b>Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»</b> |                    |   |
| 25  | Рядок 010, графа 3 | Форма № 2, рядок 170, графа 3   |
| 26  | Рядок 010, графа 4 | Форма № 2, рядок 175, графа 3   |
| 27  | Рядок 020, графа 3 | Форма № 2, рядок 260, графа 3   |
| 28  | Рядок 050, графа 3 | Форма № 2, сума рядків 110, 120, 130 мінус рядки 140, 150, 160, графа 3   |
| 29  | Рядок 050, графа 4 | Форма № 2, сума рядків 140, 150, 160 мінус рядки 110, 120, 130, графа 3   |
| 30  | Рядок 060, графа 3 | Форма № 2, рядок 140, графа 3   |
| 31  | Рядок 070, графа 3 | Форма №3, різниця між сумою рядків 010 — 060, графа 3, і сумою рядків 030 — 050, графа 4  |
| 32  | Рядок 070, графа 4 | Форма №3, різниця між сумою рядків 010,030 — 050, графа 4, і сумою рядків 020 — 060, графа 3                                    |
| 33  | Рядок 090, графа 3 | Форма № 1, рядок 270, графа 3 мінус графа 4   |
| 34  | Рядок 090, графа 4 | Форма № 1, рядок 270, графа 4 мінус графа 3   |
| 35  | Рядок 110, графа 3 | Форма № 1, рядок 630, графа 4 мінус графа 3   |
| 36  | Рядок 110, графа 4 | Форма № 1, рядок 630, графа 3 мінус графа 4   |
| 37  | Рядок 120, графа 3 | Форма №3, різниця між сумою рядків 070 — 110, графа 3, і сумою рядків 080 — 110, графа 4  |
| 38  | Рядок 120, графа 4 | Форма №3, різниця між сумою рядків 070 — 110, графа 4, і сумою рядків 080 — 110, графа 3  |
| 39  | Рядок 150, графа 3 | Форма № 3, рядок 120, графа 3, мінус рядки 130,140, графа 4   |
| 40  | Рядок 150, графа 4 | Форма № 3, рядок 120, графа 4, плюс рядки 130,140, графа 4, або сума рядків 130 і 140, графа 4, мінус рядок 120, графа 3        |

|   |                         |   |
|---|-------------------------|---|
| 41  | Рядок 170, графа 3      | Форма № 3, рядок 150, графа 3, плюс рядок 160, графа 3, або мінус рядок 160, графа 4      |
| 42  | Рядок 170, графа 4      | Форма № 3, рядок 150, графа 4 плюс рядок 160, графа 4, або мінус рядок 160, графа 3       |
| 43  | Рядок 280, графа 3      | Форма № 3, сума рядків 180 — 230, графа 3, мінус сума рядків 240 — 270, графа 4           |
| 44  | Рядок 280, графа 4      | Форма № 3, сума рядків 240 — 270, графа 4, мінус сума рядків 180 — 230, графа 3           |
| 45  | Рядок 300, графа 3      | Форма № 3, рядок 280, графа 3, плюс рядок 290, графа 3, або мінус рядок 290, графа 4      |
| 46  | Рядок 300, графа 4      | Форма № 3, рядок 280, графа 4, плюс рядок 290, графа 4, або мінус рядок 290, графа 3      |
| 47  | Рядок 370, графа 3      | Форма № 3, різниця між сумою рядків 310 — 330, графа 3, і сумою рядків 340 — 360, графа 4 |
| 48  | Рядок 370, графа 4      | Форма № 3, різниця між сумою рядків 340 — 360, графа 4, і сумою рядків 310 — 330, графа 3 |
| 49  | Рядок 390, графа 3      | Форма № 3, рядок 370, графа 3, плюс рядок 380, графа 3, або мінус рядок 380, графа 4      |
| 50  | Рядок 390, графа 4      | Форма № 3, рядок 370, графа 4, плюс рядок 380, графа 4, або мінус рядок 380, графа 3      |
| 51  | Рядок 400, графа 3      | Форма № 3, різниця між сумою рядків 170, 300, 390, графа 3 і 4                            |
| 52  | Рядок 400, графа 4      | Форма № 3, різниця між сумою рядків 170, 300, 390, графа 4 і 3                            |
| 53  | Рядок 410, графа 3      | Форма № 1, сума рядків 230, 240, графа 3  |
| 54  | Рядок 420, графа 3      | Форма № 3, рядок 040, графа 4   |
| 55  | Рядок 420, графа 4      | Форма № 3, рядок 040, графа 3   |
| 56  | Рядок 430, графа 3      | Форма № 1, сума рядків 230, 240, графа 4  |
| 57  | Рядок 430, графа 3      | Форма № 3, сума рядків 400, 410, 420, графа 3   |
| 58  | Рядок 430, графа 3      | Форма № 3, сума рядків 400, 410, графа 3, мінус рядок 420, графа 4                        |
| 59  | Рядок 430, графа 3      | Форма № 3, сума рядків 410, 420, графа 3, мінус рядок 400, графа 4                        |
| 60  | Рядок 430, графа 3      | Форма № 3, рядок 410, графа 3, мінус сума рядків 400, 420, графа 4                        |
| <b>Форма № 4 «Звіт про власний капітал»</b> |                         |   |
| 61  | Рядок 010, графи 3 — 11 | Форма № 1, рядки 300 — 380, графа 3, відповідно   |
| 62  | Рядок 050, графи 3 — 11 | Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 010, 020, 030, 040, графи 3 — 11, відповідно           |
| 63  | Рядок 130, графа 8      | Форма № 2, рядок 220 або 225, графа 3   |

|  |   |   |
|--|---|---|
| 64   | Рядок 150, графа 3 (позитивне значення) | Форма № 4, рядок 150, графа 8 (від'ємне значення)   |
| 65   | Рядок 160, графа 7 (позитивне значення) | Форма № 4, рядок 160, графа 8 (від'ємне значення)   |
| 66   | Рядок 290, графи 3 — 11                 | Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 060 — 280, графи 3 — 11, відповідно  |
| 67   | Рядок 300, графи 3 — 11                 | Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 050 і 290, графи 3 — 11, відповідно  |
| 68   | Рядок 300, графи 3 — 11                 | Форма № 1, графа 4, рядки 300 — 380, відповідно   |
| 69   | Рядки 010 — 300, графа 11               | Форма № 4, рядки 010 — 300, алгебраїчна сума граф 3 — 10, відповідно  |
| <b>Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»</b> |   |   |
| 70   | Рядки 010 — 080, графа 14               | Форма № 5, рядки 010 — 080, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 5 плюс або мінус графа 6 мінус або плюс графа 7 мінус графа 8 плюс графа 9 мінус графа 10 мінус графа 11 плюс або мінус графа 12 мінус або плюс графа 13 плюс графа 15, відповідно |
| 71   | Рядок 080, графи 3 і 14                 | Форма № 1, рядок 011, графи 3 і 4   |
| 72   | Рядок 080, графи 4 і 15                 | Форма № 1, рядок 012, графи 3 і 4   |
| 73   | Рядок 080, графи 3 — 15                 | Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 010 — 070, графи 3 — 15, відповідно  |
| 74   | Рядки 100 — 260, графа 14               | Форма № 5, рядки 100 — 260, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 5 плюс або мінус графа 6 мінус або плюс графа 7 мінус графа 8 плюс графа 9 мінус графа 10 мінус графа 11 плюс або мінус графа 12 мінус або плюс графа 13 плюс графа 15, відповідно |
| 75   | Рядок 260, графи 3 і 14                 | Форма № 1, рядок 031, графи 3 і 4   |
| 76   | Рядок 260, графи 4 і 15                 | Форма № 1, рядок 032, графи 3 і 4   |
| 77   | Рядок 260, графи 3 — 19                 | Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 100 — 250, графи 3 — 19, відповідно  |
| 78   | Рядок 340, графа 4                      | Форма № 1, рядок 020, графа 4 (розбіжність на суму авансових платежів для фінансування капітального будівництва)  |
| 79   | Рядок 340, графи 3 і 4                  | Форма № 5, сума рядків 280 — 330, графи 3 і 4   |
| 80   | Сума рядків 350 — 370, графа 4          | Форма № 1, рядок 040, графа 4   |
| 81   | Сума рядків 380 — 410, графа 4          | Форма № 1, рядок 045, графа 4   |
| 82   | Рядок 420, графа 5                      | Форма № 1, рядок 220, графа 4   |
| 83   | Рядок 420, графи 3, 4, 5                | Форма № 5, сума рядків 350 — 410, графи 3, 4, 5   |
| 84   | Сума рядків 440 — 490, графа 3          | Форма № 2, рядок 060, графа 3   |
| 85   | Сума рядків 440 — 490, графа 4          | Форма № 2, рядок 090, графа 3   |

|  |  |   |
|--|--|---|
| 86   | Сума рядків 500 — 520, графа 3           | Форма № 2, рядок 110, графа 3   |
| 87   | Сума рядків 500 — 520, графа 4           | Форма № 2, рядок 150, графа 3   |
| 88   | Сума рядків 530, 550, 560, графа 3       | Форма № 2, рядок 120, графа 3   |
| 89   | Сума рядків 540 — 560, графа 4           | Форма № 2, рядок 140, графа 3   |
| 90   | Сума рядків 570 — 610, 630, графа 3      | Форма № 2, рядок 130, графа 3   |
| 91   | Сума рядків 570 — 600, 620, 630, графа 4 | Форма № 2, рядок 160, графа 3   |
| 92   | Рядок 690, графа 3                       | Форма № 5, сума рядків 640 — 680, графа 3   |
| 93   | Рядок 690, графа 3                       | Форма №3, рядок 430, графа 3  |
| 94   | Рядок 690, графа 3                       | Форма №1, сума рядків 230,240, графа 4  |
| 95   | Рядок 780, графи 3 — 9                   | Форма № 5, сума рядків 710 — 770, графи 3 — 9   |
| 96   | Рядки 710 — 780, графа 9                 | Форма № 5, рядки 710 — 780, сума граф 3, 4, 5 мінус графи 6, 7  |
| 97   | Рядок 780, графи 3 і 9                   | Форма № 1, сума рядків 400 і 410, графи 3 і 4   |
| 98   | Сума рядків 800 — 860, 880, графа 3      | Форма № 1, рядок 100, графа 4   |
| 99   | Рядок 870, графа 3                       | Форма № 1, рядок 110, графа 4   |
| 100  | Рядок 890, графа 3                       | Форма № 1, рядок 120, графа 4   |
| 101  | Рядок 900, графа 3                       | Форма № 1, рядок 130, графа 4   |
| 102  | Рядок 910, графа 3                       | Форма № 1, рядок 140, графа 4   |
| 103  | Рядок 920, графи 3, 4, 5                 | Форма № 5, сума рядків 800 — 910, графи 3, 4, 5   |
| 104  | Рядок 940, графа 3                       | Форма № 1, рядок 161, графа 4   |
| 105  | Рядок 950, графа 3                       | Форма № 1, рядок 210, графа 4   |
| <b>Форма № 2-М «Звіт про фінансові результати»</b> |  |   |
| 106  | Рядок 220, графа 3                       | Форма № 2-М, рядок 035 мінус рядок 040 плюс рядок 060 мінус рядок 090 плюс рядок 130 мінус рядок 160 мінус рядок 165 плюс рядок 200 мінус рядок 205 мінус рядок 210 |
| 107  | Рядок 225, графа 3                       | Форма № 2-М, рядок 040 мінус рядок 035 мінус рядок 060 плюс рядок 090 мінус рядок 130 плюс рядок 160 плюс рядок 165 мінус рядок 200 плюс рядок 205 плюс рядок 210   |

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які нормативні документи регламентують аудит фінансової звітності?
2. На які питання слід звернути увагу аудитору при перевірці фінансової звітності?
3. Як перевірити правильність відображення в Балансі необоротних активів?
4. Як перевірити правильність відображення в Балансі оборотних активів?
5. Як перевірити правильність відображення в Балансі власного капіталу?
6. Як перевірити достовірність відображення в Балансі зобов'язань?
7. Як перевірити достовірність відображення в Балансі забезпечень?
8. На які основні питання звертає увагу аудитор при перевірці Звіту про фінансові результати?
9. Як перевірити правильність відображення у Звіті про фінансові результати собівартості реалізованої продукції?
10. Як перевірити правильність відображення у Звіті про фінансові результати собівартості реалізованих товарів?
11. Як перевірити правильність відображення у Звіті про фінансові результати витрат від звичайних подій?
12. Які методи використовують при складанні Звіту про рух грошових коштів?
13. За якими принципами побудований Звіт про власний капітал?
14. Які джерела інформації використовують при перевірці Звіту про власний капітал?
15. Яку інформацію перевіряють при аудиті додаткового вкладеного капіталу?
16. Як визначаються справедливу вартість ідентифікованого активу?
17. Як визначають справедливу вартість ідентифікованого зобов'язання?
18. Які дії треба заподіяти покупцю після ліквідації придбаного ним підприємства?
19. На які питання треба звернути увагу аудитору при перевірці консolidованої звітності?
20. На які основні етапи слід поділити процес складання Приміток до фінансової звітності?



## 2.14. Інформаційне забезпечення аудиту

### Основні питання

- ☑ *Організаційна форма ведення бухгалтерського обліку*
- ☑ *Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку.*
- ☑ *Збереження опрацьованих бухгалтерією документів і запобігання непомітному та несанкціонованому внесенню змін до них*

### Глосарій термінів за темою

**Документ** - це письмове свідоцтво про здійснену господарську операцію, який надає юридичну силу даним бухгалтерського обліку.

**Реєстри бухгалтерського обліку** - книги, відомості, журнали, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах.

### *Організаційна форма ведення бухгалтерського обліку*

При перевірці інформаційного забезпечення аудиту слід пам'ятати, що при здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Підприємство може самостійно обирати одну з чотирьох форм ведення бухгалтерського обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку

- діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

При проведенні перевірки аудитором потрібно звертати увагу на наступне:

- у разі, якщо ведення бухгалтерського обліку доручено спеціалісту з бухгалтерського обліку, він обов'язково повинен бути зареєстрований як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- Законом №996 не передбачено залучення не штатних працівників до виконання бухгалтерських робіт за трудовими угодами без зарахування до штату підприємства;
- власник (керівник) підприємства повинен особисто вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність з додержанням всіх встановлених правил і не поручати виконання цієї роботи іншим особам. При цьому власник (керівник) несе відповідальність за ведення бухгалтерського обліку і як бухгалтер.

### ***Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку***

Перевірці підлягають первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку

Первинні документи містять відомості про господарську операцію і підтверджують її здійснення. Складання первинних документів є початковою стадією бухгалтерського обліку. Документ - це письмове свідоцтво про здійснену господарську операцію, який надає юридичну силу даним бухгалтерського обліку. Тобто, достовірними, доказовими і такими, що мають юридичну силу, є лише ті дані бухгалтерського обліку, які строго документовані.

Першочергова вимога до документів - своєчасність складання, повнота та достовірність інформації, що забезпечує можливість попереднього і поточного контролю за господарською діяльністю підприємства. Слід зазначити, що бухгалтерський облік використовує різні вимірники але узагальнення всіх господарських явищ за якісно однорідними, внутрішньо пов'язаними між собою ознаками проводиться тільки в грошовій оцінці. Натуральні вимірники, що містяться в документі, обов'язково переводяться в грошові, тобто здійснюється оцінка. Саме ця оцінка використовується при подальшій обробці первинних документів для отримання зведеної інформації.

Первинні документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву юридичної особи, від імені якої складено доку-

мент; зміст, обсяг та одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це, неможливо - безпосередньо після її закінчення. В них не повинно бути несанкціонованих та непомітних виправлень записів.

Як правило, більшість первинних документів обов'язково реєструється в спеціальних реєстраційних журналах - Журнал обліку виданих довіреностей, Журнал реєстрації договорів, Журнал реєстрації платіжних доручень, реєстрів чеків та інших банківських документів тощо. Тому, для полегшення перевірки, доцільно відразу ж запросити в бухгалтерії інформацію стосовно наявності на підприємстві відповідних журналів реєстрації документів.

Регістри бухгалтерського обліку (книги, відомості, журнали), призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах. Господарські операції повинні відображатися в облікових регістрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, залежно від характеру і змісту операцій.

Загальні вимоги до складання і ведення регістрів викладено в "Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку", затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 №356. Ним передбачається застосування таких регістрів бухгалтерського обліку(табл. 2.14.1).

Таблиця 2.14.1 - Склад регістрів бухгалтерського обліку, рекомендований для використання під час перевірки

| Номери журналів | Номери відомостей | Найменування та призначення регістрів   |
|-----------------|-------------------|---|
| 1               | 1.1;<br>1.2; 1.3  | Облік грошових коштів і грошових документів: Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31,33; Відомість за дебетом рахунку 30; Відомість за дебетом рахунку 31; Відомість за дебетом рахунку 33 |
| 2               |                   | Облік довгострокових та короткострокових позик;<br>Журнал 2 за кредитом рахунків 50,60  |

|      |                                 |   |
|------|---------------------------------|---|
| 3    | 3.1; 3.2; 3.3;<br>3.4 ;3.5: 3.6 | Облік рахунків, довгострокових та поточних зобов'язань<br>Розділ I Журналу 3. Облік рахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36,37,38,51,62,63,68)<br>Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52,53,54,55,61,64,67,69), Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками, Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами, Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів, Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями, Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом |
| 4    | 4.1 ;4.2; 4.3                   | Облік необоротних активів та фінансових інвестицій<br>Розділ II Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11,12,13,19)<br>Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14,15,18,35), Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій, Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій, Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів  |
| 5.5A | 5.1                             | Облік витрат Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і Журналу 5А за кредитом рахунків з журналів 1,2, 3,4,6 Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65,66,91<br>Розділ III А Журналу 5А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82. 83, 84, 91 Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66 Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5А Аналітичні дані до рахунка 28 "Товари" Відомість аналітичного обліку запасів  |
| 6    | 6                               | Облік доходів і результатів діяльності Журнал 6 за кредитом рахунків 70,71,72,73,74,75,76,79 Розділ II "Аналітичні дані про доходи"   |
| 7    | 7.1 ;7.2; 7.3                   | Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань<br>Відомість аналітичних даних рахунку 42 "Додатковий капітал", Відомість аналітичних даних рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" Відомість аналітичних даних рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"  |
| -    | 8                               | Відомість позабалансового обліку  |
| -    |                                 | Головна книга Реєстр депонованої заробітної плати Бухгалтерська довідка Аркуш-розшифровка   |

Аудитор повинен знати, що:

1. Облік грошових коштів і грошових документів (журнал 1, відомості 1.1, 1.2, 1.3). У журналі 1 і відомостях до цього журналу 1.1, 1.2, 1.3 повинно здійснюватися узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті) які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, сплатеш х проїзних документів тощо) та коштів у дорозі.

Журнал 1 використовується для відображення оборотів за кредитом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти". У відомостях до Журналу 1 відображаються обороти за дебітом рахунків 30, 31, 33.

Записи в Журналі 1 і відомостях потрібно здійснювати на підставі первинних і зведених облікових документів (звітів касира і доданих до них прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку і доданих до них документів тощо) у розрізі кореспондуючих рахунків у хронологічному порядку.

Для відображення операцій, здійснених у іноземній валюті слід використовувати Журнал 1 і відомості до нього, які заповнюються у валюті здійснення операцій. Для кожної іноземної валюти, в якій здійснювалися операції, ведеться Журнал 1 і відомості до нього, які позначаються назвою валюти, в якій вони заповнюються.

Аналітичні дані про грошові кошти в іноземній валюті наводяться у гривнях і одночасно в тій валюті, в якій здійснювалась операція в іноземній валюті.

Залишки на відповідних рахунках у відомостях на кінець місяця доцільно встановлювати як різницю між сумою сальдо на початок місяця і дебетових оборотів по рахунку за поточний місяць і сумою кредитових оборотів за місяць.

Сальдо рахунків необхідно перевіряти з відповідними документами (звітами касира, виписками банку тощо).

2. У журналі 2 відображаються операції з одержання довгострокових і короткострокових позик та інші операції, облік яких ведеться на рахунках 50 "Довгострокові позики" і 60 "Короткострокові позики"

Операції відображаються за кредитом рахунків 50, 60 у розрізі кореспондуючих рахунків. Записи слід здійснювати на підставі виписок банку і доданих до них документів (інших документів), що засвідчують рух залучених позикових коштів. У розділі III цього журналу потрібно перевіряти правильність відображення аналітичних даних до рахунків 50 і 60. У графі 3 необхідно відображати позикодавців (банки) кредитів (позик) і строки їх погашення.

3. У журналі 3 і відомостях аналітичного обліку 3.1 - 3.6 відображають облік розрахунків з постачальниками, покупцями і замовниками, за податками і платежами, облік видатних та отриманих короткострокових векселів, виданих довгострокових векселів, довгострокових і поточних зобов'язань (крім зобов'язань облік яких ведеться у Журналі 2), відстрочених податкових активів і зобов'язань.

У журналі 3 необхідно перевірити правильність відображення оборотів за кредитом рахунків: у розділі I - 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68, у розділі II - 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69. Записи в цьому Журналі потрібно перевіряти на підставі підсумкових даних відомостей 3.1 - 3.6 та первинних документів.

Відомості аналітичного обліку слід перевіряти в цілому за синтетичним рахунком. Облік векселів необхідно перевіряти у Відомості 3.4 з підрозділом на одержані й видані, на короткострокові й довгострокові в національній і іноземній валюті (рахунків 16, 34, 51, 62). Відомості аналітичного обліку 3.1, 3.2, 3.3, 3.5 підприємства можуть вести (заповнювати) для окремих субрахунків рахунки 36, 37, 63 і 68 з наступним включенням підсумків таких відомостей у Журналі 3.

Відомість 3.1 призначена для перевірки аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи і послуги, що слід відображати на рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", крім заборгованості, яка забезпечена векселем.

Підсумки граф 13 - 20 (рядок "Усього за рахунком") цієї відомості необхідно перенести до графи 5 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.2 призначена для перевірки аналітичного обліку поточної дебіторської заборгованості (з підзвітними особами, за авансами виданими, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями). Сальдо перевіряється за кожним дебітором і також повинно переноситися в графи 5 і 6 Відомості 3.2 на наступний місяць.

Підсумки граф 16-21 (рядок "Усього за рахунком 37") цієї відомості слід переносити до графи 6 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.3 призначена для перевірки аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги; що повинні відображатися на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

За кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" потрібно відображати заборгованість за одержані від постачальників і підрядників товарно-матеріальні цінності прийняті роботи, послуги, за дебетом - її погашення, списання тощо. Сальдо на кінець місяця необхідно наводити за кожним постачальником та підрядником і переносити в графу 6 Відомості 3.3 на наступний місяць.

Підсумки граф 13 - 19 (рядок "Усього за рахунком 63") цієї відомості слід переносити до графи 10 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.4 призначена для перевірки аналітичного обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконанні роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена одержаними векселями, а також для розрахунків за зобов'язаннями постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємство відобразило векселі (рахунки 16 "Довгострокова дебіторська забор-

гованість", 34 "Короткострокові векселі одержані", 51 "Довгострокові векселі видані", 62 "Короткострокові векселі видані"). У заголовку над рядками 8-12 і 15-17 Відомості 3.4. підприємства повинні відображати номер синтетичного рахунку, до якого відкрито аркуш цієї відомості, а у самому заголовку Відомості 3.4 вписувати слова об'єкт обліку (одержаних короткострокових векселів, виданих дострокових векселів).

Підсумки граф 15-17 (рядок "Усього") цієї відомості потрібно переносити відповідно у графи 3, 4 та 8, 9 розділу I Журналу 3.

Відомість 3.5 призначена для перевірки аналітичного обліку внутрішніх, внутрішньогосподарських розрахунків, розрахунків за нарахованими відсотками, за авансами одержаними та за іншими операціями, що відображаються на рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Підсумки граф 15 - 20 (рядок "Усього") цієї відомості слід переносити до графи 11 розділу I Журналу 3.

У розділ II Журналу 3 перевіряють відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за податками і платежами, дивідендів (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69).

Відомість 3.6 призначена для контролю узагальненої інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи прибутковий податок з працівників підприємства, фінансові санкції, що справляються в дохід бюджету.

У відомості за кожним видом податків і платежів щомісяця перевіряють правильність відображення нарахованих та належних до відшкодування з бюджету суми податків і платежів, їх сплата, списання тощо. Сальдо на кінець місяця перевіряють окремо за кожним видом податків і платежів.

У рядку 1.1 - 1.9 перевіряють сальдо, сплата, списання, суми належні до відшкодуванням бюджету, тощо та нарахування за кожним видом податків і платежів.

У рядку 3.1 - 3.3 перевіряють сальдо, обороти за дебетом і кредитом субрахунку 643 "Податкові зобов'язання". У рядку 3.4 контролюється підсумок рядків 3.1 - 3.3 за відповідними графами.

У рядках 4.1 - 4.3 слід відображати сальдо, обороти за дебетом і кредитом субрахунку 644 "Податковий кредит". У рядку 4.4 потрібно наводити підсумок рядків 4.1 - 4.3 за відповідними графами.

У рядку 5 перевіряють підсумок рядків 1.10, 2.9, 3.4, 4.4.

Підсумки граф 13-20 рядка 5 "Усього" за рахунком 64 "Розрахунки за податками і платежами" переносити у графу 9 розділу II Журналу 3.

4. У журналі №4 (за кредитами рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35) перевіряють узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів, а також для відображення капітальних і фінансових інвестицій.

Записи в Журналі 4 потрібно вести на підставі первинних і зведених облікових документів (акту приймання - передачі внутрішнього переміщення) основних засобів, акту списання, розрахунку амортизації тощо).

У графах 3, 4 і 5 розділу I Журналу перевіряють відображення вибуття основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума оцінки, яка повинна відображатися за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів. У графі 6 розділу I Журналу слід відображати суму нарахованої амортизації та суму збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення їх корисності.

У графі 7 перевіряють відображення вартості негативного гудвілу, що виник внаслідок придбання або об'єднання підприємств.

У розділі II Журналу 4 контролюють відображення капітальних інвестицій (введення в дію необоротних активів, вибуття в наслідок продажу, оцінки тощо), інших необоротних активів та фінансових інвестицій (їх погашення, списання) за кредитом рахунків 14,15,18, 35.

Відомість 4.1 слід вести за дебетом рахунку 15 і здійснювати контроль аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі витрат капітального характеру.

У Відомості 4.1 перевіряють відокремлену суму податкового кредиту, що визнається законодавством у зв'язку з попередньою оплатою (авансом) вартості необоротних активів, устаткування і будівельно-монтажних робіт.

Після одержання (прийняття) необоротних активів, устаткування, що потребує монтажу, і будівельно-монтажних робіт суму податкового кредиту способом сторно слід відображати (у цій відомості і Журналі 3) за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" і кредитом субрахунку 644 "Податковий кредит" і не включати до первісної вартості побудованих (змонтованих, уведених в експлуатацію) основних засобів.

У Відомості 4.2 перевіряють узагальнення аналітичних даних про фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства, в спільну діяльність, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, а також еквівалентів грошових коштів, інших інвестицій. Для довгострокових і короткострокових фінансових інвестицій потрібно вести окремі відомості.

Аналітичний облік нематеріальних активів слід перевіряти за Відомістю 4.3.

5. Для контролю витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи застосовують Журнал 5 або 5А і Відомість 5.1 обліку руху запасів. В обох варіантах Журналу є однаковими за змістом і порядком заповнення розділи I (з кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 в дебет рахунків), II "Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати" та IV "Аналітичні дані до рахунку 28 "Товари".



Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А потрібно заповнювати після складання розділів II і III (або III А) цих журналів, окремі дані до яких переносяться із складених журналів 1,2, 3,4,6,7 (з розділ III Б журналу 5 А).

Усі витрати по підприємству в цілому незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, слід відображати (збирати в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі. У цьому Журналі необхідно забезпечувати узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат. Для цього з графи "Усього" журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу треба переносити дані про витрати підприємства, які за побудовою журналів відображені у відповідних регістрах.

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» перевіряють відображення операцій пов'язаних з нарахуванням працівникам підприємства основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги за тимчасовою непрацездатністю тощо. Операції з виплати заробітної плати та інші обороти за дебетом рахунку 66 „Розрахунки з оплати праці" необхідно відображати в журналах 1, 3, 6, 7. Перевірку аналітичного обліку розрахунків за неотриману в установленій для виплати з каси підприємства термін суму з оплати праці (розрахунків з депонентами) ведуть в реєстрі депонованої заробітної плати. Реєстр слід складати касиру, який закриває платіжну відомість за кожний період виплати заробітної плати окремо, і перевіряти головному бухгалтеру.

Підприємства, які не застосовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами" у складі Журналу 5 ведуть розділ III "Витрати діяльності".

Дані за рядком 9 "Усього за розділом III" з граф 3-16 Журналу 5 необхідно переносити до головної книги.

У графі 2, по рядках 1.1-1.6 розділу III підприємства повинні вказувати об'єкт витрат (види, групи продукції, послуги основного виробництва, об'єкти будівництва, допоміжні (підсобні) виробництва). У графах 3 і 4 цього розділу і розділів III А і III Б підприємства витрачання виробничих запасів можуть наводити за сумою їх облікової вартості та сумою розподілених транспортно-заготівельних витрат.

Підприємства, які застосовують одночасно рахунки класу 8 "Витрати за елементами" і класу 9 "Витрати діяльності" у складі Журналу 5 А, повинні вести розділи III А "Витрати діяльності" і III Б "Витрати за елементами".

Підсумкові дані (рядок 6 "Усього за розділом III Б") за графами 3-12 з розділу III Б "Витрати за елементами" разом з підсумком за відповідними рахунками у графах 3-15 розділу III А слід записувати до підсумкового рядку 10 "Разом за розділами III А і III Б" розділу III А Журналу 5 А, а звідти - до головної книги.

Підсумкові дані (графа 20) розділу III Б треба переносити в розділ III А до відповідної статті (напряму) витрат за графами 17 (з кредиту рахунку 80 "Матеріальні витрати"), 18 (з кредиту рахунку 81 "Витрати на оплату праці"), 19 (з кредиту рахунку 82 "Витрати на соціальні заходи"), 20 (з кредиту рахунку 83 "Амортизація"), 21 (з кредиту рахунку 84 "Інші операційні витрати").

Дані підсумкового рядку 9 розділу III А за графами 16-21 також повинні заноситись до головної книги.

У графі 21 розділу III Б слід накопичувати дані за складовими елементами витрат за період з початку звітнього року, включаючи звітний (поточний) місяць.

У графі 23 розділу III А необхідно накопичувати дані про складові витрати діяльності (рахунки, субрахунки, статті) за період з початку звітнього року, у розділі IV узагальнювати дані про операції з товарами і торговою націнкою.

Контроль виробничих запасів за синтетичними рахунками (або субрахунками) ведуть у Відомості 5. 1 за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання) й місцями витрат (синтетичними рахунками або субрахунками обліку витрат). У відомості визначають суму і рівень транспортно-заготівельних витрат (відхилень фактичної собівартості виробничих запасів від їх поточної облікової оцінки), а також фактичну собівартість витрачених (вибулих) запасів, якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю.

Записи у Відомість 5.1 перевіряють на підставі документів (звітів), у яких узагальнені надходження до матеріально відповідальних осіб (складів, цехів, дільниць) виробничих запасів і їх витрачання, вибуття з відповідних місць зберігання за звітний місяць (або за більш короткий проміжок часу - декада тощо).

6. Журнал №6 призначений для перевірки узагальнюючої інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства й фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79, ).

У Відомості 6.1 контролюють накопичення даних про окремі складові доходів підприємства.

7. У Журналі 7 перевіряють відображення операцій про зміни у складі власного капіталу підприємства, про нарахування, одержання і витрачання забезпечень, майбутніх витрат і платежів і коштів цільового призначення (за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49). Відомості 7.1, 7.2, 7.3 забезпечують перевірку накопичених аналітичних даних щодо додаткового капіталу, використання прибутку, забезпечень майбутніх витрат і платежів за період з початку поточного року.

Перевірка документів, що здійснюється одночасно з перевіркою записів в облікових регістрах, може здійснюватись за двома варіантами: від первинного документа до балансу або навпаки від балансу до документа .

Під час першого варіанта перевірка облікової документації здійснюється за схемою: первинні документи - зведені документи (звіти матеріально-відповідальних осіб, виписки банків, журнали реєстрації первинних документів) - аналітичні облікові регістри (нагромаджувальні, групувальні і розроблювальні відомості) - зведені облікові регістри - Головна книга - баланс і дані фінансової (бухгалтерської) звітності.

Під час другого варіанта перевірка облікової документації здійснюється за схемою: баланс і фінансова (бухгалтерська) звітність - Головна книга - зведені облікові регістри - аналітичні облікові регістри (нагромаджувальні, групувальні і розроблювальні відомості) - зведені документи (звіти матеріально-відповідальних осіб, виписки банків, реєстраційні журнали первинних документів) - первинні документи.

У порівнянні з першим другий варіант документальної перевірки має переваги тому, що він дає можливість аудитору ще на початку цієї перевірки визначити, що і як слід далі перевіряти, на яку облікову документацію слід звернути особливу увагу. Крім того, це ще дозволяє на цій попередній стадії перевірки здійснити логічний аналіз статей балансу і показників фінансової звітності, а потім перевірити їх документальне забезпечення.

У практиці застосовується третій комбінований варіант документальної перевірки фінансово-господарських операцій. Суть його полягає в тому, що в залежності від фінансово-господарських операцій, аудитор здійснює комбіновану перевірку облікової документації.

Для того, щоб встановити, чи дійсно документ відображає зміст операції, доцільно застосовувати прийоми і способи фактичної перевірки. Суть цих прийомів і способів полягає у тому, що після перевірки суті і змісту операції згідно того чи іншого документа, проводиться ще і фактичне аудиторське дослідження його на місці здійснення. Для цього можна здійснювати прийоми анкетування, тобто одержання від службових і матеріально-відповідальних осіб первинних відповідей-пояснень. Такий прийом передбачає одержання письмових і усних пояснень від тих або інших працівників підприємства, що доповнить докази документальної перевірки господарської операції.

У системі фактичної перевірки суті й змісту фінансово-господарських операцій велике значення мають речові і письмові докази. Речовим доказом, наприклад, може бути тара, в якій одержувались матеріали чи сировина на склад або відпускались ці цінності на виробництво. У той же час, товарно-транспортні накладні чи лімітно-забірні картки, в яких відображена кількість відповідних цінностей, будуть письмовим доказом достовірності обсягу сировини і матеріалів, що відображені в зазначених документах.

За способами перевірки документів вона поділяється на такі способи і прийоми: зустрічна перевірка документів, перевірка суті і змісту первинних документів і порівняння їх з даними зведених документів, арифметична перевірка. Методи зустрічної перевірки документів застосовують для виявлення фактів неповного або несвоєчасного оприбуткування цінностей, спотворення під час їх списання, встановлення приписок в документах.

Цей метод контролю трактується як засіб порівняння показників одних документів з їх копіями або як засіб порівняння показників декількох документів, які мають відношення до однієї і тієї ж процедури надходження або вибуття цінностей. Зустрічна перевірка може бути як внутрішньою, так і зовнішньою. При внутрішній стрічній перевірці для контролю використовується інформація, яка трактується безпосередньо на підприємствах. На відміну від

такої перевірки документів зовнішня зустрічна перевірка потребує використання облікової інформації, яка формується в двох чи більшій кількості підприємств. Поряд з таким трактуванням суті й змісту поняття зустрічної перевірки ряд авторів трактують її, як метод зіставлення первинних документів або облікових записів підприємства з даними інших підприємств.

Поряд з методами зустрічної перевірки документів вони перевіряються за їх суттю і змістом та порівнюються з даними зведених документів (виписок банку, звітів матеріально-відповідальних осіб і інше). У свою чергу, використовується і арифметична перевірка. Для цього перевіряють правильність підрахунків і підсумків у документах, визначення оборотів і сальдо в облікових регістрах. Ця перевірка потребує використання засобів сучасної комп'ютерної техніки.

Залежно від ознак перевірки документів під час аудиту використовують такі способи: перевірка надійності, достовірності документів та законності відображення в них операцій; логічна перевірка документів; хронологічна і систематизована перевірка документів.

Сутність перевірки надійності полягає в тому, що бухгалтерська інформація розглядається під час перевірки з встановлення її обґрунтованості, що дає можливість аудиту покластись в певній мірі на діючу систему документального забезпечення. Способи перевірки достовірності документів являють собою визначення повноти і правильності відображення в документах фінансово-господарських операцій. Перевірка законності операцій, відображених в документах, полягає в тому, що вони досліджуються під час перевірки з точки зору нормативно-правового регулювання і виявлення порушень нормативно-правових актів.

Способи аналітичної та економічної перевірки полягають в тому, що під час аудиту застосовують прийоми порівняння фактичних (облікових, звітних) даних з нормативними, плановими чи прогнозними показниками. Особливо це необхідно застосовувати під час аналітичного планування тих чи інших показників за однорідними ознаками. Під час аналітичної перевірки здійснюють розкладання операцій за окремими елементами, встановлюють між ними взаємозв'язки, а також виявляють вплив факторів на операційні процеси, що дає можливість визначити негативні ділянки при здійсненні тих або інших процесів.

У практиці зустрічаються випадки приховування нестач і розкрадань за рахунок виписки безтоварних документів на відпуск цінностей, які в дійсності не відпускалися або виписки одних цінностей (сортів цінностей), а видачі інших. У зв'язку з цим виникає необхідність застосування методів логічного дослідження операцій, пов'язаних з надходженням і вибуттям цінностей.

Логічна перевірка ґрунтується на законах логіки, що використовуються під час аудиту у взаємному зв'язку з іншими способами перевірки документів і господарських операцій. Способи логічної перевірки дають можливість виявити, чи відповідають факти здійснення операцій їх логічному змісту. Перевіряючи, наприклад, лімітно-забірні картки на витрачання матеріалів і сиро-

вини на виробництво, можна за допомогою логічних процедур виявити невідповідність цих компонентів в складі готової продукції.

Сутність хронологічного і систематизованого способів перевірки обґрунтовується послідовністю самої перевірки облікової інформації. При хронологічному способі перевірки документи перевіряють в такому порядку, як вони згруповані при бухгалтерській їх обробці. Але такий спосіб перевірки є надто трудомісткий і потребує одночасно використання великої кількості нормативно-правових і інструктивних матеріалів. Тому доцільно документальну перевірку систематизувати за видами операцій і джерелами формування майнових і фінансових інтересів підприємства.

Дуже широкий спектр мають перевірки, що регламентуються залежно від способів порівняння документів з обліковими регістрами та прийомами перевірки кореспонденції розрахунків. Цей комплекс способів і прийомів контролю, що використовують під час ревізії, включає в себе: зіставлення даних документів з обліковими регістрами, взаємний контроль операцій, перевірку обґрунтованості кореспонденції рахунків і відображення їх в облікових регістрах, зіставлення облікових регістрів з даними головної книги, балансу і показників звітності.

Бухгалтерські записи в облікових регістрах (незалежно від їх форми) обґрунтовується тільки документами, перевірка яких під час аудиту здійснюється одночасно з перевіркою облікових регістрів. Це обґрунтовується тим, що правильно оформлений документ і по суті вірно відображаючий фінансово-господарську операцію, може знайти неправильне відображення в облікових регістрах. Можуть і навпаки, бухгалтерські записи, складені на підставі недоброякісних документів. Тому дослідження документів повинно здійснюватись у взаємному зв'язку з бухгалтерськими записами, що відображені в облікових регістрах.

За обліковими рахунками, бухгалтерськими регістрами, картками (книгами) і відомостями аналітичного обліку перевіряють достовірність і повноту бухгалтерських записів, погодженість загальних і часткових даних за кореспонденцією рахунків.

У всіх випадках треба досліджувати й аналізувати сутність кореспонденції рахунків, порівнюючи її з первинними документами. Особливу увагу під час перевірки слід приділяти недоцільним і додатковим записам "червоним сторно", які не витікають із сутності документів.

Взаємний контроль операцій ґрунтується на принципах подвійного запису операцій в облікових регістрах. Сутність цього контролю полягає в тому, що під час перевірки здійснюється взаємне зіставлення (по дебету і кредиту) операцій, що відображені в різних облікових регістрах.

Принципи документальної перевірки у всіх випадках потребують застосування методів зіставлення даних облікових регістрів даним Головної книги, балансу і показників звітності.

### ***Збереження опрацьованих бухгалтерією документів і запобігання непомітному й несанкціонованому внесенню змін до них***

Слід пам'ятати, що первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву.

Бланки строгої звітності зберігають у сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях. Строки збереження документальних матеріалів, що накопичуються в діяльності підприємства, затверджуються Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України (на даний час слід використовувати Перелік типових документів та строки їх збереження, затверджені наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.98 № 41 та зареєстровані в Міністерстві юстиції України 17.09.98 за №576/3016).

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств може бути здійснено лише за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної і податкових служб відповідно до чинного законодавства України. Таке вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку керівнику або головному бухгалтеру підприємства. З дозволу і в присутності органів, які здійснюють вилучення, відповідальні особи підприємства можуть зняти копії і скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення. Якщо вилучаються томи документів, які недооформлені (не переплетені, не пронумеровані тощо), то з дозволу і в присутності представників органів, які проводять вилучення, відповідні посадові особи підприємства можуть дооформити ці томи належним чином (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою). Органи, що вилучили документи, забезпечують установам за їх письмовим зверненням можливість зробити виписку, витяг, копію документів для видачі довідок за обставинами відповідно до законодавства. У разі повернення вказаними органами документів, що раніше були вилучені, такі документи приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих же томів, з яких документи були вилучені та в яких знаходяться постанови про вилучення, реєстр і копії таких документів.

При пропажі або знищенні первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства повинен письмово повідомити про це правоохоронні органи та своїм наказом призначити комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення (такі дії керівника продиктовані Положенням №88). Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду. Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства. Копія акту надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, а також державній податковій ін-

спекції та місцевому фінансовому органу у 10-ти денний термін. Необхідно підкреслити, що після пропажі або знищення документів керівник підприємства має вжити заходів для поновлення обліку (за той період, коли документи зникли або зіпсовані) та для подальшого продовження ведення обліку всіх господарських операцій.

Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машинозчитувальних носіях, застосовують у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості. Документ, виготовлений машинним способом, повинен бути записаний на матеріальному носії (магнітному, паперовому), виготовлений і розмічений за вимогами відповідного стандарту і закодований згідно із затвердженою формою кодифікації. На вимогу контролюючих або судових органів і своїх контрагентів підприємство зобов'язане за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії. Для проведення аудиту (перевірки) копії документів мають бути завірені належним чином.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які форми ведення бухгалтерського обліку ви знаєте?
2. На що повинен звертати увагу аудитор при перевірці організаційної форми бухгалтерського обліку?
3. Які форми ведення бухгалтерського обліку може використовуватись на підприємстві?
4. Яким першочерговим вимогам повинні відповідати первинні документи?
5. Для чого призначені регістри бухгалтерського обліку та яким загальним вимогам вони повинні відповідати?
6. Які журнали й відомості користуються при аудиті грошових коштів?
7. Які журнали й відомості користуються при аудиті довгострокових і короткострокових позик ?
8. Які журнали й відомості користуються при аудиті запасів?
9. Які журнали й відомості користуються при аудиті розрахунків з оплати праці?
10. Які журнали та відомості користуються при аудиті основних засобів?
11. Облік яких операцій відображається в Журналі №3?
12. Які журнали й відомості користуються при аудиті змін у складі власного капіталу?
13. Які варіанти перевірки облікової документації можуть використовуватися аудитором?
14. Які способи перевірки первинних документів ви знаєте?
15. Які вимоги ставляться до збереження бухгалтерських документів та запобігання несанкціонованим змінам до них?

## 2.15. Проблеми розвитку аудиту в Україні

### Основні питання

- ☑ *Методичні проблеми розвитку аудиту в Україні*

### Глосарій термінів за темою

**Інформаційний ризик** - це ризик, пов'язаний з тим, що інформація, яка міститься у фінансовому звіті, неправильна.

**Перевірка і підтвердження** - виконання функції висококваліфікованого збирача і оцінювача аудиторських свідчень (доказів) для підтвердження повноти, правильності й арифметичної точності представленої в фінансовому звіті інформації.

**Системно орієнтований підхід** - попередження помилок у фінансовій звітності шляхом зосередження уваги на підвищенні ефективності системи управління підприємством і перш за все системи внутрішнього контролю, що забезпечує одержання технічно достовірної облікової інформації.

**Орієнтація на можливий ризик** - концентрація аудиторської роботи на областях, де ризики вище, забезпечивши більш ефективну, в точки зору витрат, послугу тим, хто покладається на судження.

### *Методичні проблеми розвитку аудиту в Україні*

Історія розвитку сучасного аудиту пов'язана з трьома етапами:

- перевірка і підтвердження;
- системно орієнтований підхід;
- орієнтація на можливий ризик при проведенні аудиторської перевірки .

Незалежний аудитор відіграє вирішальну роль у процесі перевірки фінансового звіту. Аудитори повинні мати професійну компетенцію, бути чесними, незалежними й об'єктивними при підтвердженні достовірності фінансової інформації. Вони виявляють суттєві помилки в показниках, як навмисні, так і ненавмисні, і запобігають появі фінансового звіту, що вводить в оману.

Здійснюючи перевірку, аудитори спочатку виконували лише функцію висококваліфікованого збирача і оцінювача аудиторських свідчень (доказів) для підтвердження повноти, правильності і арифметичної точності представленої в фінансовому звіті інформації.

На стадії перевірки і підтвердження фінансової інформації поки що перебуває й аудит в Україні.

Наступним етапом розвитку аудиту є системно орієнтований підхід. З метою попередження помилок у фінансовій звітності основна увага керівництва зосереджується на підвищенні ефективності системи управління підприємством



і перш за все системи внутрішнього контролю, що забезпечує одержання технічно достовірної облікової інформації.

Аудитор насамперед оцінює систему внутрішнього контролю, а потім провадить перевірку на відповідність (тести контрольних моментів), що підтверджують цю оцінку. Аудитору немає необхідності в проведенні великої кількості тестів фінансової звітності (перевірок по суті), тому що для одержання надійної інформації він може покластись на облікову систему підприємства.

Система внутрішнього контролю підприємства вирішує такі завдання:

- забезпечує послідовність і ефективність діяльності фірми;
- додержується основної стратегії фірми;
- забезпечує зберігання активів;
- сприяє своєчасному й повному відображенню операцій в обліку.

Отже аудитори вважають доцільнішим перевіряти систему внутрішнього контролю, щоб одержати свідчення її ефективної організації і роботи, ніж піддавати надмірним перевіркам інформацію, видану цією системою обліку й контролю.

Однак система не може дати абсолютної гарантії ефективності й достовірності, оскільки:

- не можна поручитися у відсутності корисних мотивів у керівників;
- керівництво часто ігнорує контроль, який само встановило;
- можливий тиск на кваліфікованих кадрів;
- можливі помилки й перекручування в записах у результаті нерозуміння завдань, втомленості, неохайності.

Тому аудитор, який використовує результати внутрішнього контролю, повинен звертати увагу на його результативність, що виражається в регулярності, повноті й обґрунтованості облікових записів. Таким чином, можна скоротити число самостійних і незалежних перевірок, якщо результати внутрішнього контролю задовільні.

При системному підході здійснюється формалізація аудиторських процедур, що дає змогу оптимізувати проведення перевірок, починаючи з підготовчих робіт і закінчуючи складанням аудиторського висновку.

За останні два десятиріччя удосконалення системи внутрішнього контролю та методології проведення аудиту дозволило більше уваги приділяти консультативній діяльності, ніж безпосередньо аудиторським перевіркам.

Розпочався третій етап розвитку аудиту — це його орієнтація на можливий ризик при проведенні перевірок чи консультуванні, запобігання і усунення ризику.

Концентрація аудиторської роботи на областях, де ризики вище, може скоротити час, що витрачається на перевірку областей з низьким ризиком, тим самим забезпечивши більш ефективну, з точки зору витрат, послугу тим, хто покладається на судження.

Метод оцінки ризику при плануванні аудиту знаходиться на ранній стадії розробки. Деякі фірми приймають структуровані моделі, що включають використання статистичної вибірки для деталізованих тестів; інші користуються

формальним підходом для виявлення областей високого і низького ризику, для того щоб розроблені процедури аудиту могли бути використані більш ефективно.

Однак аудиторські фірми не повинні послабляти свої процедури, базуючись на тому, що ризик для фірми є низьким, хоч в деяких випадках фактори, що приводять до такого висновку, означатимуть, що ризик невиявлення помилок теж низький. Досить загальним інструментом аудиту вважається анкета „ризик аудиту”.

Невід'ємною частиною діяльності аудитора стає інтерпретація фактів, що підтверджують висновки укладача фінансового звіту, і оцінка зроблених у ньому висновків.

Наступною причиною зміщення акцентів в аудиті від функції збору свідчень для підтвердження достовірності інформації до функції інтерпретації і оцінки є кількісне зростання складних операцій, операцій нового типу й необхідність оцінювати адекватність способу обліку, вибраного адміністрацією підприємства.

Згідно з поширеною думкою фінансовий звіт, підданий аудиту, все ж володіє "поінформованістю", тобто містить нову інформацію через те, що був підданий аудиту. Після аудиту фінансовий звіт є засобом для підтвердження чи виправлення інформації, раніше одержаної на ринку. Перевірений фінансовий звіт підвищує ефективність ринкової діяльності виходячи з того, що скорочує строк дії неточної інформації чи призупиняє її поширення.

Іншим аспектом підвищення цінності фінансової інформації в результаті аудиту, крім надання їй більшої достовірності та інтерпретації, є посилення контролю за нею.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які етапи розвитку методики аудиту в Україні?
2. Що таке системний аудит?
3. Що таке аудит, орендований на можливий ризик?
4. Які переваги має системний аудит?
5. Чому перевірений фінансовий звіт підвищує ефективність ринкової діяльності?
6. Які структуровані моделі приймають аудиторські фірми, для того щоб розроблені процедури аудиту могли бути використані більш ефективно?

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України "Про аудиторську діяльність" №3125 з змінами від 20.02.1996р //Голос України. - 1993.-№ 99.
2. Закон України "Про цінні папери та фондову біржу" від 18.06.1991р. №1201-ХП.
3. Закон України "Про господарські товариства" №1576 від 19.09.1991р. з змінами і доповненнями.
4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996 -XIV.
5. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV;
6. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV;
7. Закон України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року № 1576-П;
8. Закон України «Про цінні папери і фондову біржу» від 18 червня 1991 року № 1201-ХП;
9. Закон України «Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні» від 10 грудня 1997 року № 710/97-ВР;
10. Закон України «Про Державну програму приватизації» від 18 травня 2000 року № 1723-ІІІ.
11. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994, Відомості Верховної Ради (ВВР) 1995, N 4, ст. 28.
12. Вимоги до аудиторського висновку затверджені рішенням комісії з цінних паперів і фондового ринку від 25.01.2001р. №5 у редакції Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.11.2004р. № 484.
13. Методичні рекомендації щодо визначення суб'єктами малого підприємництва показників вступного сальдо Балансу (графа 3) у 2000 році (лист Мінфіну України від 16.03.2000 р. № 18-444).
14. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства (лист Мінфіну України від 09.01.2001 р. №05341).
15. Наказ Мінфіну України від 29.11.2000 р. №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності».
16. Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене АПУ від 27.11.97 р. №60/5.
17. Порядок подання фінансової звітності (постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419).
18. План рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291.
19. Положення про надання регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами – емітентами облігацій, затверджене

ного рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.01.2000р.№3 та затвердженого в Міністерстві юстиції України 03.02.2000р. за № 63/4284.

20. Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку №5 від 25.01.2001р.

21. Рішення аудиторської палати України "Про порядок застосування в Україні стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів" від 18.04.2003р.,№ 122.

22.Статут Аудиторської палати України, прийнятий на засіданні Аудиторської палати України 28 жовтня 1993р.

23. Положення (стандарты) бухгалтерського обліку (надалі — ПБО): ПБО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ПБО 2 «Баланс», ПБО 3 «Звіт про фінансові результати», ПБО 4 «Звіт про рух грошових коштів», ПБО 5 «Звіт про власний капітал», ПБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», ПБО 7 «Основні засоби», ПБО 8 «Нематеріальні активи», ПБО 9 «Запаси», ПБО 10 «Дебіторська заборгованість», ПБО 11 «Зобов'язання», ПБО 12 «Фінансові інвестиції», ПБО 13 «Фінансові інструменти» ПБО 14 «Оренда», ПБО 15 «Дохід», ПБО 16 «Витрати»,ПБО 17 «Податок на прибуток», ПБО 18 «Будівельні контракти», ПБО 19 «Об'єднання підприємств», ПБО 20 «Консолідована фінансова звітність», ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», ПБО і «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», ПБО 24 «Прибуток на акцію», ПБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»;

24. Зміни і доповнення до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (накази Мінфіну України від 28.01.2000 р. № 15, від 14.06.2000 р. № 131, від 30.11.2000 р. № 304, від 18.12.2001р. № 583);

25. Положение о Реестре субъектов аудиторской деятельности, утвержденное решением Аудиторской палаты Украины 31.10.2000 г. (протокол № 95).

26. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. з англ.; (гл. редактор серии – проф. Я.В. Соколов). - М.: Финансы и статистика, 1995.- 560с.

27. Аудит: Практ. пособие/ Под ред. Кузьминского А. – К.: "Учетинформ", 1996 г.- 238с.

28. Аудит предприятий. Методология аудиторской проверки финансово- хозяйственной деятельности предприятия: Уч. пособие/ сост. В.В.Нитсцкий, П.Н.Кудрявцев/-М.: Дело,1996. - 448 с.

29. Білоусов А. Внутренний аудит: перспективы развития и методика организации на предприятиях Украины // Бухгалтерский учет и аудит.-2001. № 2. - С. 54-57.

30. Білуха М.Т. Аудит : Учебник. -К.: "Знання", КОО,2000. - 769 с.

31. Білуха І. Аудит у бізнесі: Посібник для бізнесменів. - Дніпропетровськ, 1994.

32. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник.-К.: ВШ -Знання, 1998. -504 с.

33.Величко О., Голов С., ЗубілевичС. та ін.. Регулювання у сфері бухга-

лтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України.. - К.: „Три крапки”, 2005, 584с.

34. ГоловС. Звіт про рух грошових коштів // Бухгалтерський облік і аудит. - 2000. - № 2,4.

35. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: Приклади і коментарі.: Практ. посібник. - К.: Лібра, 2001.- 840с.

36. Гордієнко Н.І. Фінансовий облік. - Навч. посібник, Харків.: ХНАМГ, 2005, 289с.

37. Давидов Г.М. Аудит. Підручник. - К.:Знання, 2004.-514с.

38. Додж Рой . Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.- М.: Финансы и статистика ; ЮНИТИ, 1992.-240с. (Аудит теория и практика).

39.Документування процесу аудиту. Робочі документи аудитора.- Запоріжжя , 2002.

40.Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2001.-402с.

41. Завгородний В.П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля и аудита -К.: А.С.К., 1998. - 768 с.

42. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. - М.: ИНФРА-М, 1998- 382 с.

43. Кужельний М.В. Особливості проведення внутрішнього аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. - 1995.-№ 4.

44. Кужельний М.В, КалюгаЄ.В., Калюга О.В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання. /За ред.. Кужельного М.В. - К.:Ельга, Ніка – Центр, 2001,- 240с.

45.Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти. – К.: «Каравелла», 2005. – 560 с.

46.Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту . Навч. Посіб.- К.:Каравела, 2004.- 560с.

47. Лозовая Т., Горницкая Е. Аудит деятельности акционерного общества // Бизнес. - 1999. - № 35.

48. Петрик Е. Аудит. Методологія і організація. - К.,2003.- 260с.

49. Подольский В.И.Аудит: Учебник для вузов.-М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000-655 с.

50.РишарЖ. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия: Пер. с франц. /Под Ред. Л.П.Белых.- М.:Аудит,ЮНИТИ, 1997.- 375с.

51. Робертсон ДЖ. Аудит: Пер. с англ.- М.: КРМГ Аудиторская фирма Контакт, 1993,- 496с.

52. 2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики. Пер. з англ.АПУ .К.: 2003, 710с.

53. Шеремет А.Д. Аудит: Уч. пособие.-М.: ИНФРА-М, 1995, -240с.

**Навчальне видання**

Гордієнко Наталія Іванівна  
Харламова Олена Вікторівна  
Карпенко Микола Юр'євич

**АУДИТ, МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ**  
(Частина 2)

Редактор М.З. Аляб'єв

Коректор З.І. Зайцева

План 2006, поз. 191

---

|                          |                    |
|--------------------------|--------------------|
| Підп. до друку 2.11.2006 | Формат 60x81 1/16  |
| Папір офісний            | Друк на різнографі |
| Умов.-друк. арк. 22,3    | Обл.-вид.арк. 22,9 |
| Тираж 300 прим.          | Замовл. № _____    |

---

61002, Харків, ХНАМГ, вул. Революції, 12

---

Сектор оперативної поліграфії ІОЦ ХНАМГ  
61002, вул. Революції, 12